

Kronberger Kreis

Research Report

## Gute Gemeindesteuern

Kronberger Kreis-Studien, No. 40

**Provided in Cooperation with:**

Stiftung Marktwirtschaft / The Market Economy Foundation, Berlin

*Suggested Citation:* Kronberger Kreis (2003) : Gute Gemeindesteuern, Kronberger Kreis-Studien, No. 40, ISBN 3890150934, Stiftung Marktwirtschaft, Berlin

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/99939>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

---

## Gute Gemeindesteuern

---

Juergen B. Donges, Johann Eekhoff  
Wolfgang Franz, Wernhard Möschel  
Manfred J.M. Neumann, Olaf Sievert  
(Kronberger Kreis)

Gefördert durch die  
**informedia-Stiftung**  
Gemeinnützige Stiftung für Gesellschaftswissenschaften  
und Publizistik, Köln

Bibliographische Information Der Deutschen Bibliothek  
Die Deutsche Bibliothek verzeichnet diese Publikation in der  
Deutschen Nationalbibliographie; detaillierte bibliographische  
Daten sind im Internet über <http://ddb.de> abrufbar

© 2003

Stiftung Marktwirtschaft  
Charlottenstr. 60, 10117 Berlin

Telefon (030) 2060570 – Telefax (030) 20605757  
e-mail: [info@stiftung-marktwirtschaft.de](mailto:info@stiftung-marktwirtschaft.de)  
internet: [www.stiftung-marktwirtschaft.de](http://www.stiftung-marktwirtschaft.de)  
Vorstand: Lüder Gerken

ISBN 3-89015-093-4

## Inhalt

<b>I. Die Leitvorstellungen</b>	<b>5</b>
Der Verfassungsauftrag – Die Kriterien für eine gute Gemeindesteuer – Drei Steuern bestehen die Prüfung und bilden ein gutes System der Gemeindesteuern	
<b>II. Die Grundsteuer wird in eine allgemeine Bodenwertsteuer umgewandelt</b>	<b>10</b>
Ausgangssituation – Stockender Reformprozess – Grundsteuerreform nicht weiter aufschieben – Plädoyer für eine Bodenwertsteuer – Die Bodenwertsteuer und das Äquivalenzprinzip – Zum Stellenwert der Grundsteuer im Rahmen der Gemeindesteuern	
<b>III. Die Gewerbesteuer wird durch eine allgemeine Betriebssteuer ersetzt</b>	<b>25</b>
Die Besteuerungsidee – Die Steuerpflichtigen – Die Bemessungsgrundlage – Die Steuersätze – Der Unterschied zur Mehrwertsteuer – Die Prüfung anhand der Kriterien für eine gute Gemeindesteuer	
<b>IV. Eine allgemeine Bürgersteuer übernimmt die Rolle des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer</b>	<b>36</b>
Die Besteuerungsidee – Die Ausgestaltung – Die Bemessungsgrundlage – Kapitalerträge und Transfereinkommen – Alterseinkommen und Vorsorgeaufwendungen – Steuerpflicht am ersten Wohnsitz	
<b>V. Wege, die man nicht gehen sollte</b>	<b>43</b>
<b>1. Warum es nicht ratsam ist, Betriebssteuer und Bürgersteuer zu einer „kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer“ zu integrieren</b>	<b>43</b>
Die Produktionstätigkeit wird nicht in voller Breite erfasst – Das Engagement für standortgebundene Investitionen fehlt – Der Äquivalenzgedanke verlangt nach zwei ge-	

trennten Steuern – Die beiden Steuern brauchen unterschiedliche Differenzierung zwischen den Gemeinden – Verteilungspolitisch vorgeprägte Steuern können nicht die Basis für eine gute Gemeindesteuer bilden

## **2. Warum die „Revitalisierung der Gewerbesteuer“ ein Rückweg ist, der nicht zugleich ein Ausweg ist** 49

Auch eine grundlegend reformierte Gewerbesteuer ist unter Äquivalenzgesichtspunkten indiskutabel – Es bliebe dabei: Die Gewerbesteuer diskriminiert eine bestimmte Form der Einkommenserzielung – Eine ausreichende Verstärkung der gemeindlichen Steuereinnahmen wird nicht erreicht – Keine Verbesserung der Anreize für gewerbliche Investitionen

## **VI. Quantitative Aspekte und Folgeänderungen bei Einkommen- und Körperschaftsteuer** 52

Die Neugestaltung der Gemeindesteuern schafft Spielraum für Entlastung bei der Einkommensteuer – Aufkommensneutrale Steuersätze für Betriebssteuer und Bürgersteuer sind 2 bzw. 2,3 vH – Die Reform begünstigt die Kapitalgesellschaften – Die Körperschaftsteuer ist ausgleichend zu erhöhen – Wird die Betriebssteuer, wie zuletzt die Gewerbesteuer, anrechenbar auf die Einkommensteuer? – Von Anrechnung ist abzuraten – Was wäre wenn dennoch ...? – Ohne Anrechenbarkeit der Betriebssteuer wächst der Spielraum für Entlastung bei der Einkommensteuer – Der Bedarf dafür aber noch stärker – Für eine ausgewogene Belastungsrelation reicht die belastungsneutrale Erhöhung der Körperschaftsteuer nicht aus – Weit über 30 vH sollte der Körperschaftsteuersatz jedoch nicht liegen

## **Zusammenfassung** 59

## I. Die Leitvorstellungen

1. Im Artikel 28 Absatz 2 des Grundgesetzes lesen wir: „Den Gemeinden muß das Recht gewährleistet sein, alle Angelegenheiten der örtlichen Gemeinschaft im Rahmen der Gesetze in eigener Verantwortung zu regeln. Auch die Gemeindeverbände haben im Rahmen ihres gesetzlichen Aufgabenbereiches nach Maßgabe der Gesetze das Recht der Selbstverwaltung. Die Gewährleistung der Selbstverwaltung umfaßt auch die Grundlagen der finanziellen Eigenverantwortung; zu diesen Grundlagen gehört eine den Gemeinden mit Hebesatzrecht zustehende wirtschaftskraftbezogene Steuerquelle.“

### **Der Verfassungsauftrag**

Die Gewährleistung der Gemeindeautonomie ist nicht nur von Verfassungen wegen geboten, sondern auch sachlich gut begründet. Das Subsidiaritätsprinzip, das heute in aller Munde ist, wenn es um Fragen der staatlichen Ordnung geht, beginnt hier. Gleichwohl hat die Gemeindeautonomie in den vergangenen Jahren ganz wesentlich an Substanz verloren, auf der Seite der gemeindlichen Aufgaben und Ausgaben ebenso wie auf der Seite der von den Einnahmen bestimmten Handlungsspielräume. Fremdbestimmte Aufgaben überwuchern alles, was die Gemeinden als unterste staatliche Ebene autonom gestalten können sollen. Mangel an Eigenverantwortlichkeit aufgrund eines im Übermaß egalitären kommunalen Finanzausgleichs erstickt Wettbewerb und unternehmerische Kreativität der Kommunen, in denen die grundgesetzlich garantierte Autonomie eigentlich vor allem manifest werden müsste. Der Spielraum, sich durch gute Steuerpolitik die Einnahmen für erweiterte Handlungsmöglichkeiten zu erschließen und den Bürgern und Unternehmen der Gemeinde mit einer möglichst attraktiven Kombination von kommunalen Leistungen und korrespondierenden Abgabeforderungen entgegenzutreten, ist nach zahlreichen steuerpolitischen Reformen, bei denen das Interesse der Gemeinden an besseren Gemeindesteuern fast nie in der ersten Reihe stand, nicht größer, sondern kleiner geworden. Inzwischen ist – auch aus anderen Gründen – die finan-

zielle Situation außerordentlich vieler Gemeinden so kritisch, dass Hoffnung entstanden ist, die schiere Not gäbe den nötigen Antrieb, es diesmal nicht wieder bloß mit kurzatmigen Überlebenshilfen zu versuchen, sondern mit einer nachhaltigen Erfolg versprechenden echten Reform.

Dies ist auch der Anlass für die vorliegende Studie, mit welcher der Kronberger Kreis sich noch einmal an der Fortschreibung der unendlichen Geschichte des Drängens auf bessere Gemeindesteuern beteiligt. Zuletzt tat er es im Jahre 2000 mit der Studie „Die föderative Ordnung in Not – Zur Reform des Finanzausgleichs“ (Schriftenreihe Band 36), zuerst 1989 in seiner Studie „Reform der Unternehmensbesteuerung“ (Band 18).

**Die Kriterien  
für eine gute  
Gemeindesteuer**

2. Was eine gute Gemeindesteuer ist, gilt seit langem als wenig umstritten.

- (1) Eine gute Gemeindesteuer kommt dem Äquivalenzgedanken möglichst nahe.
- (2) Eine gute Gemeindesteuer ist möglichst neutral, indem sie die wirtschaftlichen Entscheidungen der Menschen möglichst wenig beeinflusst.
- (3) Eine gute Gemeindesteuer liegt nicht auf Investitionen, sondern erst auf der Wiedergewinnung des eingesetzten Kapitals und dem Ertrag.
- (4) Eine gute Gemeindesteuer erzeugt ein Steueraufkommen, das, indem es per se gut gerechtfertigt ist, wenig Anlass zur Korrektur durch Finanzausgleich gibt.
- (5) Eine gute Gemeindesteuer hat nicht vorrangig verteilungspolitische Ziele.
- (6) Eine gute Gemeindesteuer ist einfach und kostengünstig zu erheben.
- (7) Eine gute Gemeindesteuer bringt auch bei schwankender Wirtschaftstätigkeit einigermaßen stetige Einnahmen.

3. Das Äquivalenzpostulat liefert das wichtigste Kriterium und ist doch, wenn es um Steuern geht, am schwersten zu realisieren – im strengen Sinne eigentlich gar nicht, denn wo Äquivalenz

wirklich möglich ist, kommen ja Preise oder Gebühren in Betracht und haben Steuern nichts zu suchen. Aber unterhalb des Utopischen gibt es sehr große Unterschiede im Respekt vor dem Äquivalenzgedanken. Eine Gemeinde sollte Leistungen, die sie in erster Linie ihrer Komplementarität zur Produktionstätigkeit in der Gemeinde wegen erbringt, mit einer Steuer finanzieren, welche die in der Gemeinde tätigen Betriebe aufzubringen haben. Wo Preise und Gebühren nicht hinreichen, ist einzelwirtschaftliche Äquivalenz zwar nicht zu verwirklichen, aber eine typisierende Form der Äquivalenz ist immer noch tausendmal besser als gar keine.

Ebenfalls auf eine Utopie zielt das Kriterium (2), die Forderung nach Neutralität der Besteuerung. Es gibt kaum ergiebige Steuern, die ihm voll genügen. Also muss man bescheidener sein. Hilfe gibt es aber auch hier vom Äquivalenzgedanken her. Was an Steuern aus Äquivalenzgründen (näherungsweise) gerechtfertigt ist, wirft auch in Sachen Neutralität (insoweit) keine Probleme auf. Ja, der Vorzug ist ein doppelter. Eine Steuer solcher Art setzt den Besteuerten keine Fehlanreize, und demjenigen, der besteuert, gibt sie den Anreiz, um eines guten Steueraufkommens willen nach einer optimalen Kombination von öffentlichen Leistungen und Steuersätzen zu streben.

Mit einem per se gut gerechtfertigten Steueraufkommen, das keine Probleme für den kommunalen Finanzausgleich aufwirft – so Kriterium (4) –, ist nicht einfach ein Steueraufkommen gemeint, das über die Gemeinden wenig streut. Selbst erhebliche Steuerkraftunterschiede zwischen den Gemeinden können gerechtfertigt sein – und sind dann nicht ausgleichsbedürftig –, zum Beispiel wenn sie Ausfluss von im Wettbewerb unterschiedlich erfolgreichen Strategien bezüglich der kommunalen Entwicklung sind.

4. Eine Gemeindesteuer soll nicht nur eine gute Gemeindesteuer sein, sondern zusammen mit einigen anderen ein gutes Gemeindesteuersystem bilden. Dem Gedanken an ein gutes System wird man durchaus gerecht, wenn man von der überkommenen



**Drei Steuern  
bestehen die  
Prüfung und  
bilden ein gutes  
System der  
Gemeindesteu-  
ern**

Trias an gemeindlichen Hauptsteuerquellen ausgeht, der Grundsteuer, der Gewerbesteuer und dem Gemeindeanteil an der Einkommensteuer:

- Die *Grundsteuer* war schon immer eine gute Gemeindesteuer, wenn auch in der Ausgestaltung wesentlich verbesserungsbedürftig. Ihr Hauptnachteil ist: Selbst in bester Ausgestaltung kann sie nicht so ergiebig gemacht werden, dass jede weitere große Gemeindesteuer überflüssig wird. Vom Mangel an Ergiebigkeit abgesehen, ist zu bedenken, dass die Grundsteuer der Gemeinde keine Aktionsparameter in die Hand gibt, die es ihr erlauben, die beiden fundamentalen Funktionen, die sich mit der Gemeinde als Wohnstandort und als Erwerbsstandort verbinden, steuerlich getrennt anzusprechen und darauf etwa eine entwicklungspolitische Strategie zu gründen.
- Die *Gewerbesteuer* war schon immer eine schlechte Gemeindesteuer, eine so schlechte, dass sie seit langem ersetzt gehört. Das Monstrum, das, steuersystematisch gesehen, nach und nach aus ihr geworden ist, zeigt an, wie viel Unbehagen – berechtigtes und weniger berechtigtes – sich in den vergangenen dreißig Jahren an ihr ausgelassen hat. Freilich, eine große wirtschaftskraftbezogene Gemeindesteuer ist weiterhin nötig, und zwar nicht nur von Verfassungs wegen.
- Der *Gemeindeanteil an der Einkommensteuer* war ein Notbehelf, ein nicht in jeder Hinsicht schlecht begründeter zwar, aber eben nur ein Notbehelf, kein Element der Autonomie der Gemeinde auf der Einnahmeseite.

5. Das Reformkonzept muss daher steuersystematisch gesehen dreierlei bringen:

- Die Grundsteuer wird von den Unvollkommenheiten, die in einer unpraktisch und vom Äquivalenzgedanken her falsch definierten Bemessungsgrundlage wurzeln, befreit.

- Die Gemeinden erhalten ein eigenes Recht der Steuererhebung bei einer wohnsitzbezogenen Steuerbemessungsgrundlage.
- Die neue wirtschaftskraftbezogene Gemeindesteuer erhält eine Bemessungsgrundlage, welche – anders als die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer – die Wirtschaftstätigkeit in der Gemeinde vollständig abbildet.

6. Die Prüfungen anhand der Kriterien für eine gute Gemeindesteuer und die Berücksichtigung der Anforderungen an ein gutes System führen zu unserem Vorschlag:

- Die Grundsteuer wird in eine allgemeine Bodenwertsteuer – mit Hebesatzrecht der Gemeinde – umgewandelt.
- Die Gewerbesteuer wird durch eine allgemeine Betriebssteuer – mit Hebesatzrecht der Gemeinde – ersetzt.
- Eine allgemeine Bürgersteuer – mit Hebesatzrecht der Gemeinde – übernimmt die Rolle des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer.

7. Zur Reformidee gehört die Vorstellung, dass an bestimmten Stellen ausgleichende Maßnahmen vorzunehmen wären. Der Einkommensteuertarif wäre weiter abzusenken, wenn eine Betriebssteuer an die Stelle der Gewerbesteuer tritt, die von den Einzelkaufleuten und Personengesellschaften heute schon sehr weitgehend mit der Einkommensteuer verrechnet werden darf. Die Entlastung der Kapitalgesellschaften durch den Wegfall der Gewerbesteuer rechtfertigte eine Anhebung der Körperschaftsteuer, die allerdings maßvoll ausfallen könnte. Damit wäre die Reform für den Fiskus im Ganzen aufkommensneutral, für die Steuerpflichtigen im Ganzen belastungsneutral.

## II. Die Grundsteuer wird in eine allgemeine Bodenwertsteuer umgewandelt

### Ausgangssituation

8. Die Grundsteuer ist eine traditionelle Kommunalsteuer. Der Anteil an den kommunalen Steuereinnahmen in Deutschland liegt zur Zeit bei 17,5 vH. Besteuert werden die Betriebe der Land- und Forstwirtschaft (Grundsteuer A) und das Grundvermögen gemäß § 68 Bewertungsgesetz (Grundsteuer B). Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer ist der so genannte Einheitswert, der grundsätzlich dem Ertragswert zum Bewertungsstichtag entspricht (§§ 36 und 78 Bewertungsgesetz). In Westdeutschland werden die Einheitswerte nach den Verhältnissen des Jahres 1964, in Ostdeutschland sogar nach den Verhältnissen des Jahres 1935 festgestellt. Für land- und forstwirtschaftliche Betriebe wird in Ostdeutschland ein Ersatzwert nach den Verhältnissen des Jahres 1964 ermittelt; soweit der Einheitswert für Wohngrundstücke in Ostdeutschland, die vor 1991 bebaut worden sind, nicht auf das Jahr 1935 zurückgerechnet werden kann, wird eine Pauschale pro Quadratmeter Wohnfläche beziehungsweise Nutzfläche erhoben (§ 42 Grundsteuergesetz).

Die Einheitswerte sind alle sechs Jahre neu festzustellen (Hauptfeststellung gemäß § 21 Bewertungsgesetz) und in der Zwischenzeit entsprechend den baulichen Änderungen fortzuschreiben. Diese nach wie vor gültige Regelung hat sich als unrealistisch erwiesen. Inzwischen spiegeln die Einheitswerte weder das Niveau noch die Relation der Grundstückswerte angemessen wider.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Das Bundesverfassungsgericht hat es als mit dem Grundgesetz nicht vereinbar angesehen, Grundstücke im Rahmen der Vermögensteuer sowie der Erbschaft- und Schenkungssteuer mit den extrem geringen Einheitswerten anzusetzen, weil dadurch Grundstücke im Vergleich zu anderen Vermögenswerten in unzulässiger Weise begünstigt würden (Urteil vom 22. Juni 1995). Die Vermögensteuer wird seit dem 1. Januar 1997 nicht mehr erhoben. Seit dem gleichen Zeitpunkt werden für die Erbschaft- und Schenkungssteuer bei unbebauten Grundstücken der Bodenrichtwert und bei bebauten Grundstücken der Ertragswert als Bemessungsgrundlage genommen.

Für die Grundsteuer sind die Einheitswerte zu einer problematischen Bemessungsgrundlage geworden. Die Struktur der aktuellen Verkehrswerte hat sich vielfach weit von der Struktur der Einheitswerte entfernt, so dass Eigentümer mit gleichem Grundvermögen sehr unterschiedlich mit Grundsteuern belastet werden. Da insbesondere die Veränderung der Struktur der Bodenwerte in erheblichem Maße von kommunalen Aktivitäten abhängt, wäre anzustreben, diese Änderungen in die Struktur der Besteuerung eingehen zu lassen.

9. Sowohl auf der Bundesebene als auch auf der Ebene der Länder wird die Grundsteuer als dringend reformbedürftig angesehen. Es besteht Einigkeit darüber, dass eine Neubewertung aller Grundstücke, eine neue Hauptfeststellung der Einheitswerte, nicht in Betracht kommt, sondern eine andere Bemessungsgrundlage gefunden werden muss. Zur Diskussion stehen drei Modelle: *Modell A* (Bayerischer Vorschlag), bei dem die Bemessungsgrundlage eine rein physische Größe (Quadratmeter) ist; *Modell B* (Vorschlag der Ländermehrheit), bei dem die Bemessungsgrundlage aus einer Kombination von Bodenwerten und pauschalen Gebäudewerten gebildet wird; sowie *Modell C* (Vorschlag u.a. des deutschen Verbandes für Wohnungswesen, Städtebau und Raumordnung), bei dem sich die Bemessungsgrundlage allein von Bodenwerten her definiert (siehe Kasten S. 12). Der Bundesfinanzminister erwartet, dass der Bundesrat durch eine eigene Initiative das Gesetzgebungsverfahren in Gang bringt. Dies ist noch nicht geschehen.

10. Alles spricht dafür, an der Grundsteuer festzuhalten, sie nach Möglichkeit sogar noch weiter auszubauen. Sie ist im Grunde die einzige gute Gemeindesteuer, die man schon hat. Allerdings gilt es die Grundsteuer zu reformieren. Es müssen die Verzerrungen beseitigt werden, die als Folge der seit Jahrzehnten eingefrorenen Einheitswerte entstanden sind. Zugleich muss dafür gesorgt werden, dass künftig die Bemessungsgrundlage zeitnah auf die Faktoren reagiert, die sie bestimmen sollen.

**Stockender  
Reformprozess**

**Grundsteuerreform nicht  
weiter auf-  
schieben**

## **Vorschläge für neue Bemessungsgrundlagen bei der Grundsteuer**

### **Modell A (Bayerischer Vorschlag)**

(Grundlage ist der „Entwurf eines Gesetzes zur Neuregelung der Grundsteuer“ des Bayerischen Staatsministeriums der Finanzen; Stand 8. Mai 2000).

- \* Land- und forstwirtschaftliche Grundstücke werden nicht besteuert.
- \* Bemessungsgrundlage des Bodens bei unbebauten und bebauten Grundstücken ist die Fläche gemessen in Quadratmetern.
- \* Bemessungsgrundlage des Gebäudeanteils von bebauten Grundstücken ist die Wohn- oder Nutzfläche gemessen in Quadratmetern; bei einer Raumhöhe von mehr als fünf Metern werden die Kubikmeter umbauten Raumes erfasst.
- \* Der Steuermessbetrag in Cent je qm kann in räumlich abgegrenzten Gemeindeteilen (Zonen) unterschiedlich festgesetzt werden.

### **Modell B (Mehrheit der Länder)**

(Grundlage ist der im Bundesministerium der Finanzen ausgearbeitete „Entwurf eines Gesetzes zur Reform der Grundsteuer“; Stand 15. Mai 2000).

- \* Bemessungsgrundlage beim Boden ist der Bodenrichtwert.
- \* Der Bodenrichtwert wird bei unbebauten Grundstücken in vollem Umfang, bei bebauten Grundstücken zu 70 vH angesetzt.
- \* Bemessungsgrundlage beim Gebäude ist die Wohn- bzw. Nutzfläche, die bei Ein- und Zweifamilienhäusern pauschal mit 1.000 Euro und bei Häusern mit mehr als zwei

Wohnungen pauschal mit 750 Euro pro Quadratmeter bewertet wird.

- \* Entsprechend dem Alter des Gebäudes wird der Wert für jedes Jahr um 1 vH gemindert, höchstens um 50 vH.
- \* Als Mindestwert eines bebauten Grundstücks ist der Bodenwert bzw. der Wert eines entsprechenden unbebauten Grundstücks anzusetzen.
- \* Die Steuermesszahl beträgt für unbebaute Grundstücke 1 ‰ und für bebaute Grundstücke 0,5 ‰.
- \* Es können gesonderte Hebesätze für unbebaute Grundstücke und für bebaute Grundstücke mit mehr als zwei Wohnungen festgesetzt werden.

**Modell C (Deutscher Verband für Wohnungswesen, Städtebau und Raumordnung u.a.)**

(Grundlage ist der „Entwurf eines Gesetzes zur Grundsteuerreform“, der im Auftrag des Bundesministeriums für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen als Teil eines Forschungsprojekts erarbeitet wurde.)

- \* Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer ist ausschließlich der um 20 vH verringerte Bodenrichtwert.

Die Bemessungsgrundlage für *Gebäude* unterscheidet sich zwischen den Modellen A und B nur vordergründig. In beiden Fällen wird nicht der Versuch gemacht, den tatsächlichen Wert zu erfassen. Vielmehr wird die Wohn- beziehungsweise Nutzfläche mit einem Pauschalwert pro Quadratmeter multipliziert (Steuermessbetrag) – so im Modell A – oder zunächst mit einem einheitlichen Betrag „bewertet“ und dann mit der Grundsteuermesszahl multipliziert (Messwert). Insoweit kann der Unterschied zwischen diesen beiden Modellen vernachlässigt werden.

Es bleiben die unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen für die *Bodenfläche*. Im Modell A wird der Boden ausschließlich

**Plädoyer für  
eine Boden-  
wertsteuer**

flächenmäßig erfasst, während im Modell B von Bodenrichtwerten ausgegangen wird. Aber die Vertreter vom Bayerischen Vorschlag lassen erkennen, dass auch sie nicht vollständig vom Wert der Grundflächen absehen wollen. Sie haben nämlich vorgesehen, den Steuermessbetrag nach „räumlich abgegrenzten Gemeindeteilen“ zu differenzieren. Wenn diese Differenzierung zwischen den Zonen nicht willkürlich sein soll, wird man sich an geschätzten Bodenwerten orientieren. Dann wäre es aber sinnvoll, die Zonen systematisch anhand von Bodenrichtwerten zu bilden, was freilich dann auf das Modell B hinausläuft. Damit kann sich die Abwägung auf die Modelle B und C konzentrieren.

Die Modelle B (Bodenwert plus pauschaler Flächenwert) und C (Bodenwert) stimmen insoweit überein, als in beiden Fällen vorgeschlagen wird, Bodenrichtwerte für die Grundflächen als Bemessungsgrundlage zu nehmen. Der entscheidende Unterschied besteht in der Frage, ob zusätzlich die Gebäude berücksichtigt werden sollen.

11. Ein wesentlicher Aspekt der Reform ist, den Verwaltungsaufwand gering zu halten. Dieser Aufwand ist mit Sicherheit bei einer reinen Bodenwertsteuer geringer als bei einer Steuer, die sich zusätzlich auf die Gebäude bezieht. Ende 1999 hat das Bundesministerium für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen das Deutsche Institut für Urbanistik beauftragt, die administrative Praktikabilität der drei genannten Modelle zu testen. Der in sieben Kommunen durchgeführte Praxistest<sup>2</sup> hat ergeben, dass der Aufwand für die Erhebung der Wohn- und Nutzflächen unverhältnismäßig hoch ist. Da keine verlässlichen Daten für den Bestand vorliegen ist es erforderlich, die einzelnen Flächen jeweils auszumessen. Auch künftige Änderungen im Bestand wären nur schwer zu erfassen. Zu klären ist außerdem wie Räume unterschiedlicher Qualität der Wohn- beziehungs-

---

<sup>2</sup> Vgl. Lehmbrock, Michael, und Coulmas, Diana: „Grundsteuerreform im Praxistest“. Berlin 2001.

weise Nutzfläche zugeordnet werden sollen: zum Beispiel ungeheizte Räume, Kellerräume, Speicher, Terrassen, Unterstellräume. Die im Vorschlag der verbundenen Steuer vorgesehene Korrektur des pauschalen Gebäudewerts durch einen Altersabschlag lässt sich in einem gewachsenen Gebäudebestand kaum begründen. Die Qualität der Gebäude ist vielfach nicht am Datum der ursprünglicher Erstellung abzulesen.

Wenn also an einer verbundenen Boden- und Gebäudesteuer festgehalten werden soll, muss es gute Gründe geben, die Gebäudefläche in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen. Der Verwaltungsaufwand einer umfassenden periodischen Neubewertung der Gebäude ist sehr hoch – das ist der Hauptgrund, warum die Bemessungsgrundlage über Jahrzehnte nicht aktualisiert wurde –, aber auch eine vereinfachte pauschale Bewertung ist noch aufwändig. Über die praktischen Fragen der Bewertung hinaus ist es für eine Reform der Gemeindesteuern wichtig, die Grundsteuer neu zu gestalten und ihren Stellenwert als kommunale Einnahmequelle zu bestimmen.

Eine Bodenwertsteuer hat gegenüber der verbundenen Grundsteuer den Vorteil, dass sie sich nicht ändert, wenn der Eigentümer das Grundstück bebaut, den vorhandenen Baubestand ausweitet beziehungsweise qualitativ verbessert oder ein Gebäude abreißt. Sie beeinflusst nicht die Art der Nutzung, wenn sie so ausgestaltet ist, dass der Bodenwert unabhängig von der tatsächlichen Nutzung ermittelt wird. Der Bodenrichtwert bildet den Wert ab, den ein unbebautes Grundstück in einer bestimmten Lage und bei gegebenen Nutzungsrechten hat. Eine solche Grundsteuer behindert die optimale Nutzung des Grundstücks nicht.

Diese Eigenschaft der Bodenwertsteuer hat auch Vorteile in den grenzüberschreitenden Wirkungen. Ein Teil der Leistungen einer Kommune kann auch von Bürgern genutzt werden, die außerhalb der kommunalen Grenzen wohnen oder arbeiten. Belastet die Kommune nicht nur den Boden, sondern auch die Gebäude, so kann es zweckmäßig sein, außerhalb der Grenzen



**Die Bodenwertsteuer und das Äquivalenzprinzip**

dieser Kommune zu investieren, falls die Steuerbelastung in einer angrenzenden Kommune geringer ist. Eine Steuer allein auf Bodenwerten hat dagegen keinen Einfluss auf die Wahl des Standorts für Investitionen.

12. Die Bodenwertsteuer verringert nicht die Grundrente, aber selbstverständlich den Anteil an der Grundrente, der dem Eigentümer verbleibt. Das mag ein erwünschtes Ergebnis sein, wenn der Steueranteil an der Grundrente als angemessene Gegenleistung für den Nutzen angesehen wird, der sich für die Mieter, Pächter oder unmittelbar für die Eigentümer ergibt. Bleibt die Steuerlast hinter dem am Markt offenbar gewordenen Wert der kommunalen Leistungen zurück, kann das ein Fehler sein, muss es aber nicht. Es ist dann nicht von vornherein ein Fehler, wenn die Kosten der bodenwertsteigernden kommunalen Leistungen mit der Grundsteuer finanziert werden können. Es ist freilich auch denkbar, dass die Steuerlast deutlich höher ist als der bewertete Nutzen aus kommunalen Leistungen. Die Kommune könnte praktisch beliebig auf die Grundrente zugreifen, weil das Grundstück immobil ist. In der Möglichkeit, dass eine Kommune, die nur geringe oder wenig nützliche Leistungen für die Grundstücksnutzer erbringt, trotzdem hohe Steuer erheben kann, liegen Ausbeutungsprobleme, auf die zurückzukommen ist (siehe Ziffer 16).

13. Da der Wert des Grundstücks vom Markt, von den potentiellen Nutzern bestimmt wird, hängt die Bemessungsgrundlage unmittelbar davon ab, wie diese die Fläche, das Umfeld, die kommunale Infrastruktur und die sonstigen kommunalen Leistungen beurteilen. Da es sich um Marktpreise handelt, ist sichergestellt, dass sich grundsätzlich die Bewertung des potentiellen Nutzers durchsetzt, für den dieser Standort den höchsten Wert hat.

Eine Änderung kommunaler Leistungen schlägt sich unmittelbar in den Bodenpreisen nieder, so dass die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer höher wird, wenn die Standortqualität durch kommunale Maßnahmen verbessert wird und

umgekehrt. Auf diese Weise werden die kommunalen Leistungen über den Markt bewertet. Für die Kommune entsteht ein Anreiz, vorrangig solche Maßnahmen durchzuführen, die von den Grundstückseigentümern besonders geschätzt werden, denn mit den Bodenwerten steigen die Grundsteuereinnahmen.

Die Bodenwertsteuer reagiert sehr differenziert auf positive und negative Veränderungen. Wird beispielsweise eine Umgehungsstraße gebaut, werden die Bodenwerte dort steigen, wo die Belastungen aufgrund des Durchgangsverkehrs entfallen, und sie werden gegebenenfalls entlang der neuen Umgehungsstraße sinken. Ähnliche kleinräumliche Wirkungen gibt es, wenn in der Nähe eine Haltestelle einer Schnellbahn eingerichtet, eine Müllverbrennungsanlage oder eine forensische Klinik gebaut wird.

Selbstverständlich werden die Bodenpreise auch in erheblichem Umfang durch private Investitionsentscheidungen bestimmt, so beispielsweise durch die Ansiedlung von Betrieben. Dies mag zum Teil zufallsbedingt sein, aber in gewissem Umfang hängen solche Entscheidungen wiederum mit kommunalen Maßnahmen zusammen. Das mögen Planungsentscheidungen sein, die die zugelassene Flächennutzung regeln. Das mögen Anstrengungen sein, Gewerbe anzusiedeln. Gerade im letzten Fall würde das erweiterte Arbeitsplatzangebot die Qualität des Wohnstandorts verbessern, und die Kommune erhielte ihre Aufwendungen zumindest teilweise über eine erhöhte Grundsteuer von den Begünstigten zurück.

Auch wenn die Kommune nur einen begrenzten Einfluss auf die Agglomerationsdynamik hat, trägt sie einen erheblichen Teil der Agglomerationskosten, sei es durch erhöhte Infrastrukturaufwendungen, sei es durch zusätzliche Umweltschutzmaßnahmen. Die durch private Entscheidungen ausgelöste Steigerung der Grundstückspreise verbessert die Bemessungsgrundlage der Bodenwertsteuer und erleichtert es der Kommune, den höheren Aufwand zu tragen.

14. Trotz dieser Vorteile einer Bodenwertsteuer bleibt die Frage, ob es nicht noch besser ist, die Wohnfläche oder die Nutzfläche zusätzlich in die Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer aufzunehmen, wenn man die Äquivalenz zwischen kommunalen Leistungen und zu zahlenden Steuern stärken will.

Vielfach bleibt die tatsächliche Nutzung einer Fläche hinter dem zurück, was baurechtlich zulässig ist. In diesen Fällen wäre es wünschenswert, einen Indikator für die Besteuerung zu nutzen, der die tatsächliche Inanspruchnahme von öffentlichen Leistungen wie den öffentlichen Personennahverkehr, die Kindergärten, Schulen, Bibliotheken, Grünanlagen usw. genauer widerspiegelt als der Bodenwert, bei dem die optimale Nutzung unterstellt wird. Es gilt nach wie vor, dass Gebührenlösungen vorzuziehen sind, wenn immer dies möglich ist. Aber ein erheblicher Teil der kommunalen Leistungen kann nur über Steuern finanziert werden. Ein vergleichsweise guter Indikator für die Inanspruchnahme dieser Leistungen wäre die Anzahl der Bewohner eines Hauses oder der Mitarbeiter in einem Betrieb. Aber eine Kopfsteuer ist keine realistische Steuerbemessungsgrundlage. Deshalb könnte man meinen, die Wohnfläche oder Nutzfläche eines Gebäudes würde die Anzahl der Bewohner beziehungsweise Mitarbeiter näherungsweise erfassen. Die Äquivalenz wäre allerdings erheblich schwächer als bei einer unmittelbaren Besteuerung von Personen und Mitarbeitern. Die Wohnfläche pro Kopf variiert deutlich nach Wohngebieten und nach dem „Lebenszyklus“ eines Wohngebietes, so dass verschiedene öffentliche Einrichtungen benötigt und unterschiedlich stark in Anspruch genommen werden. Vermutlich ist die Schätzung der Nutzungsintensität anhand der zulässigen baulichen Nutzung über einen mittleren Zeitraum nicht wesentlich ungenauer.

15. Im Zusammenhang mit dem ausformulierten Gesetzentwurf zum Modell der verbundenen Steuer wird eine andere Gefahr deutlich, nämlich die Gefahr, die zusätzlichen Stellschrauben für Ziele zu nutzen, die mit der Grundsteuer und dem hier diskutierten Äquivalenzprinzip nichts zu tun haben. Wie in der

Kurzcharakterisierung des Modells angedeutet, geht es vielmehr darum, eine Bebauung der Flächen anzuregen („Mobilisierung“) oder Mieter aus vermeintlich sozialen Gründen zu begünstigen. Dann ergeben sich aber in der Regel Konflikte mit dem Anliegen, die Äquivalenz zwischen kommunalen Leistungen und zu zahlender Grundsteuer zu verbessern. Auch das fiskalische Interesse, eine breite Bemessungsgrundlage für die Grundsteuer zu erhalten, indem zusätzlich zum Boden die Gebäude einbezogen werden, wirft Probleme auf. Die Konflikte sollen an einem Beispiel erläutert werden.

Nach dem vorliegenden Gesetzentwurf zum Reformmodell B wird an den Bodenrichtwert eines unbebauten Grundstücks zunächst die Grundsteuermesszahl von 1 ‰ angelegt, so dass sich beispielsweise für ein Grundstück im Wert von 150.000 Euro ein Messwert von 150 ergibt. Dieser einheitlich festgestellte Messwert wird mit dem jeweiligen kommunalen Hebesatz multipliziert (siehe letzte Spalte des Kastens S. 21). Ist eine gleichwertige Fläche mit einem Mietwohngebäude bebaut, wird grundsätzlich die Wohnfläche zusätzlich mit einem Pauschalwert von 1.000 Euro je Quadratmeter in die Bemessungsgrundlage aufgenommen. Das würde die Bemessungsgrundlage verbreitern sowie die Äquivalenz zwischen kommunalen Leistungen und zu zahlender Steuer tendenziell verbessern. Tatsächlich sind aber andere Zielsetzungen in den Gesetzentwurf eingeflossen, die diese Wirkungen stark abschwächen oder sogar umkehren.

- Um eine Bebauung anzuregen, ist für bebaute Grundstücke ein Abschlag vom Bodenrichtwert in Höhe von 30 vH vorgesehen, so dass die Bemessungsgrundlage entsprechend verringert wird. Bei geringfügiger Bebauung kann dieser Abschlag schon ausreichen, den steuerlich anzusetzenden Gebäudewert zu kompensieren.
- Der Wert des Gebäudes wird mit 1.000 Euro je Quadratmeter vorsichtig angesetzt, denn bei dieser Pauschale handelt es sich grundsätzlich um den Neubauwert, von dem Abschläge

nach dem Alter des Gebäudes gemacht werden. Für Gebäude mit mehr als drei Wohnungen wird der Quadratmeterwert aus sozialen Gründen von vornherein auf 750 Euro je Quadratmeter verringert.

- Für bebaute Grundstücke wird außerdem die Grundsteuermesszahl nur halb so hoch angesetzt wie für unbebaute Grundstücke.
- Nach dem Gesetzentwurf kann die Gemeinde gesonderte Hebesätze – sprich höhere Hebesätze – für unbebaute baureife Grundstücke im gesamten Gemeindegebiet oder in Teilen des Gemeindegebiets festsetzen.

Diese Regelungen, mit denen unbebaute Flächen „mobilisiert“ und Personen in Mehrfamilienhäusern gegenüber Personen in Ein- und Zweifamilienhäusern begünstigt werden sollen, haben in dem hier gewählten Beispiel zur Folge, dass die Grundsteuer für das bebaute Grundstück geringer ausfällt als für das unbebaute. Der fiskalische Zweck wird durch das Einbeziehen pauschaler Gebäudewerte ins Gegenteil verkehrt. Auch das Ziel, die Wohnnutzfläche als Indikator für die Inanspruchnahme kommunaler Leistungen heranzuziehen, wird nicht nur verfehlt, sondern mit einem falschen Vorzeichen versehen.

Ist das hier gewählte Beispiel repräsentativ? Die weit überwiegende Anzahl der Wohngrundstücke ist mit Ein- und Zweifamilienhäusern bebaut. Die Intensität der Bebauung dieser Grundstücke ist erheblich geringer als bei dem hier unterstellten Mietwohngebäude. Auch wenn der Wert je Quadratmeter mit 1.000 Euro statt mit 750 Euro angesetzt wird, dürfte die Grundsteuer von Ausnahmefällen abgesehen geringer sein als bei den entsprechenden unbebauten Grundstücken. Nahezu alle Grundstücke mit älteren Mietwohnungen, d.h. mit einem entsprechenden Altersabschlag, und bis zu einer mittleren Geschossflächenzahl werden wie in dem Beispiel geringer besteuert als unbebaute Grundstücke. Höhere Grundsteuereinnahmen können für eine kleine Teilmenge dicht bebauter

<b>Grundsteuer für ein unbebautes Grundstück und für ein Mietwohnungsgrundstück</b> (Gebäudealter: 25 Jahre, Nutzfläche: 320 qm)		
	bebautes Grundstück	unbebautes Grundstück
Wert des Bodens (Bodenrichtwert) in Euro	150.000	150.000
30 vH Abschlag für bebaute Flächen in Euro	<u>-45.000</u>	
steuerlicher Bodenwert in Euro	105.000	150.000
pauschaler Wert des Gebäudes (320 qm á 750 Euro minus 25 vH Altersabschlag)	<u>180.000</u>	
Bemessungsgrundlage (Steuer- messbetrag; mindestens Wert des unbebauten Grundstücks)	285.000	150.000
x Grundsteuermesszahl	0,5 ‰	1 ‰
= Messwert	142,5	150
x Grundsteuerhebesatz von z.B.	300 vH	400 vH
= <b>Grundsteuer (Steuerbetrag) in Euro</b>	<b>427,50</b>	<b>600,00</b>

Grundstücke mit neu errichteten Wohnungen erwartet werden. Insgesamt kann aber davon ausgegangen werden, dass bebaute Grundstücke in der Regel nicht stärker, sondern geringer belastet werden als unbebaute Grundstücke.<sup>3</sup>

<sup>3</sup> In dem Bericht zu dem oben erwähnten Praxistest heißt es, dass eine Besteuerung nach dem Modell der Länder bei einer aufkommensneutralen Reform zu einer stärkeren Besteuerung unbebauter Flächen führen werde. (S. 110)

**Zum Stellenwert der Grundsteuer im Rahmen der Gemeindesteuern**

Die einzelnen Vorschriften können im Gesetzgebungsverfahren zwar geändert werden. Aber es ist kaum zu erwarten, dass die Mobilisierungs- und Umverteilungsziele aufgegeben werden. Wenn aber die Einbeziehung des Gebäudewerts weder zum angestrebten fiskalischen Ziel noch zum Äquivalenzziel beiträgt, erscheint es sinnvoll, mit der Reform auf eine reine Bodenwertsteuer überzugehen. Dann könnte auch der beträchtliche Aufwand vermieden werden, der mit der Ermittlung der Wohn- und Nutzflächen verbunden ist. Außerdem entfielen die widersprüchlichen Anreize für die Bebauungsintensität.

16. Da es kaum ergiebige Steuern gibt, die dem Neutralitätspostulat nahe kommen, sollte auf keinen Fall auf die Grundsteuer verzichtet werden. Eher stellt sich die Frage, ob nicht die Grundsteuer, nachdem sie konsequent als reine Bodenwertsteuer auf der Grundlage von Bodenrichtwerten ausgestaltet ist, erhöht werden sollte, so dass der Finanzbedarf bei den weniger neutralen Steuern verringert werden könnte.

Bei einer solchen Überlegung sind mehrere Aspekte zu bedenken. Die Reform der Grundsteuer steht noch aus. Jede Reform, ja selbst eine Neufestsetzung der Einheitswerte innerhalb des bestehenden Systems wird die Belastungsstruktur kräftig verändern. Viele Eigentümer werden schon bei einer aufkommensneutralen Reform der Grundsteuer sehr viel mehr zahlen müssen. Sprunghaft steigende Steuerbelastungen sind einer der Hauptgründe, weshalb die Reform der Grundsteuer mit spitzen Fingern angefasst wird. In einer solchen Situation den Versuch zu machen, das Steueraufkommen aus der Grundsteuer wesentlich aufzustocken, ließe die Bereitschaft, eine Reform durchzuführen, weiter schwinden.

Eine höhere Grundsteuer greift unmittelbar in das Vermögen der Eigentümer ein. Der Wert einer Grundstücksfläche wird im Wettbewerb von den tatsächlichen und potentiellen Nutzern bestimmt. Der Eigentümer hat darauf keinen Einfluss. Er hat ein Interesse daran, sein Grundstück dem Nutzer zu überlassen, der

die höchste Pacht zahlt und für den das Grundstück vermutlich den höchsten Wert hat. Der Vermögenswert ergibt sich als Barwert der erwarteten künftigen Pachteinahmen. Erhebt nun die Kommune eine (höhere) Grundsteuer auf den Bodenwert, so verringern sich die jährlichen Nettoerträge und der Vermögenswert des Grundstücks im gleichen Umfang. Der Nutzungswert verändert sich durch die Steuer nicht, so dass weder der gegenwärtige Nutzer noch potentielle Nutzer bereit sein werden, eine höhere Pacht zu zahlen. Auch wenn es rechtlich zulässig ist, lässt sich die Grundsteuer grundsätzlich nicht überwälzen; denn sobald der Nutzungsvertrag ausläuft oder eine Anpassung der Pacht zulässt, wird der Pächter die zu zahlende Steuer von der Pacht abziehen, so dass die Summe aus beiden Zahlungen, also das Nutzungsentgelt gleich bleibt. Der Eigentümer muss letztlich die volle Grundsteuer tragen. Er kann sich dem nicht entziehen, indem er das Grundstück verkauft; denn der Erwerber wird lediglich einen Kaufpreis in Höhe des Barwerts der erwarteten Pachten nach Abzug der Steuer zahlen. Es hilft ihm auch nicht, einen anderen Pächter zu suchen, denn dieser kann im Zweifel nur einen geringeren Betrag als die bisherige Pacht erwirtschaften. Der Eigentümer kann nicht einmal die Steuerbelastung senken, indem er das Angebot verringert. Es bleibt dabei, dass der Vermögenswert um den Barwert der zusätzlichen Steuer verringert wird. Der Respekt vor dem Eigentum lässt deshalb nur kleine Schritte in Richtung einer Erhöhung der Grundsteuer zu. Das gilt auch dann, wenn die Eigentümer in der Vergangenheit große Wertsteigerungen erfahren haben. Denn gerade in Gebieten mit hohen Wertsteigerungen haben die Grundstücke den Eigentümer häufig gewechselt, und der neue Eigentümer hat den entsprechenden Kaufpreis zahlen müssen. Es gibt keinen Grund, diesem neuen Eigentümer einen besonderen Vermögensbeitrag zugunsten der Kommune abzuverlangen.

17. Im Ergebnis kann die Grundsteuer zwar einen leicht steigenden Beitrag zu den kommunalen Steuereinnahmen leisten. Sie ist aber nicht geeignet, andere Steuerquellen zu einem großen Teil oder ganz zu ersetzen. Dafür gibt es einen zweiten wichti-



gen Grund. Neutralität einer Steuer in dem Sinne, dass sie dem Besteuernden keine Fehlanreize setzt, ist das eine. Die Anreize für das Verhalten desjenigen, der besteuert, ist das andere. Die Grundsteuer eignet sich für den kommunalen Wettbewerb nicht. Die Eigentümer müssen die Steuer auch dann zahlen, wenn die Leistungen der Kommune miserabel sind. Sie können sich mit dem immobilien Boden nicht der Besteuerung entziehen. Deshalb: Gibt es neben der Grundsteuer auch eine Steuer, mit der die Gemeinde direkt auf die Wohnbevölkerung zugeht, sowie eine Steuer, mit der sie sich an die ortsansässigen Betriebe wendet, so hat die Gemeinde gehörige Anreize, gute kommunale Leistungen anzubieten, weil andernfalls keine Haushalte und Betriebe zuwandern und sogar die Gefahr der Abwanderung besteht.

### III. Die Gewerbesteuer wird durch eine allgemeine Betriebssteuer ersetzt

18. Während die allgemeine Bodenwertsteuer die fiskalische Verbindung herstellen soll zwischen allen ortsgebundenen Aktivitäten, die Bürger in einer Gemeinde ausüben, und dem was diese Gemeinde an Leistungen dazu beisteuert – in einer nicht nach dem Prinzip der Entgeltlichkeit zurechenbaren Weise –, soll die Betriebssteuer dies im Besonderen noch einmal tun für alle Erwerbstätigkeit in der Gemeinde und die von ihr – in einem weiten Sinne – veranlassten kommunalen Leistungen. Das Interesse der Erwerbstätigen an einem erwerbsfreundlichen Leistungsangebot der Gemeinde und das Interesse der Gemeinde an reicher Erwerbstätigkeit in ihren Grenzen sollen sich in der Betriebssteuer begegnen.

#### **Die Besteuerungs- idee**

19. Das passendste wirtschaftskraftbezogene Maß für die Erwerbstätigkeit in einer Gemeinde ist in erster Näherung das Ergebnis dieser Erwerbstätigkeit, die in der Gemeinde erzielte Wertschöpfung, das dort geschaffene Inlandsprodukt.

Nicht selbstverständlich ist, dass man zum Produktionsergebnis schon zählt, was die Menschen für die Schaffung von Produktionsanlagen tun, die künftige Erwerbstätigkeit ermöglichen oder ergiebiger machen sollen, also Investitionen. Da die Gemeinde ein Interesse an guten Chancen für dauerhafte und sich erweiternde Erwerbsfähigkeit innerhalb ihrer Grenzen hat und haben soll, um der Erwerbschancen ihrer Bürger willen und um der optimalen Nutzung der von der Gemeinde geschaffenen Infrastruktur willen, sollte die Schaffung von Produktionsanlagen in der Gemeinde die Bemessungsgrundlage der Betriebssteuer mindern und erst der Produktionsbeitrag aus der Nutzung und Verwertung dieser Anlagen die Bemessungsgrundlage erhöhen. Investitionsausgaben mindern dann die Steuerpflicht, erwirtschaftete Abschreibungen erhöhen sie, ebenso wie ein Gewinn. Man kann auch sagen: Im Maße der Vertagung einer Steuerpflicht, im Maße des Verzichts auf Sofortbesteue-

## **Die Steuerpflichtigen**

zung durch Anrechnung der Ausgaben für investive Zwecke als steuermindernde Vorleistungen wird die Gemeinde gleichsam stiller Teilhaber an den Investitionen in der Gemeinde. Bei der hier vorgeschlagenen Betriebssteuer wird im Regelfall so verfahren.

20. Die Steuerpflicht der allgemeinen Betriebssteuer soll weit reichen. Steuerpflichtige wären außer den Gewerbebetrieben der alten Gewerbesteuer auch landwirtschaftliche Betriebe, Banken und Versicherungen, Handelsvertreter, Versicherungsvertreter, Unternehmensberater, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Rechtsanwälte und Notare, Architekten, Ärzte, Zahnärzte, Zahntechniker, Heilpraktiker, Hebammen, Gewerkschaften, Unternehmensverbände, eingetragene Vereine, Kirchen, Parteien, Verbände der freien Wohlfahrtspflege, Spielbanken u.ä. Zu den steuerpflichtigen „Betrieben“ zählten ferner alle Behörden und Einrichtungen wie Theater, Museen, Orchester, Krankenhäuser, Schulen, Universitäten und Fortbildungsinstitutionen, alle unabhängig von der Rechtsform.

Die wirtschaftliche Aktivität der Kommune ist ebenfalls zu erfassen – unabhängig von der Organisationsform. Es sind also Regiebetriebe, Eigenbetriebe und „Eigengesellschaften“ (GmbH oder AG) der Betriebssteuer zu unterwerfen. Dies ist auch deshalb angezeigt, weil diese Betriebe in Konkurrenz zu Privaten stehen können.

Dass Behörden steuerpflichtig sein sollen wie andere Betriebe auch, sollte sich von selbst verstehen, soweit es nicht um Behörden der Kommunen geht. Alle Betriebe des Staatssektors, einschließlich Träger der Sozialversicherung nehmen die kommunale Infrastruktur und unentgeltliche kommunale Dienstleistungen genau so in Anspruch wie die Betriebe des privaten Sektors und müssen dafür Betriebssteuer zahlen. Im Falle der kommunalen Behörden läuft die Besteuerung nur darauf hinaus, dass die Kommune Zahlungen an sich selbst zu leisten hätte. Auch Wettbewerbsprobleme würden sich bei reinen

Behörden der Kommune nicht stellen. Insoweit käme eine Freistellung in Betracht.

21. Was die Wohnungswirtschaft betrifft, so wäre es am vernünftigsten, sie von der Betriebssteuer auszunehmen, und zwar die gewerbliche Wohnungsvermietung ebenso wie die private und die Eigennutzung sowieso. Ein Grund wäre Einfachheit der Besteuerung. Aber es wäre nicht einmal der Hauptgrund. Zunächst: Freistellung der Bewirtschaftung und Verwertung von Wohnungen von der Betriebssteuer hieße nicht, dass auf Wohnungen keine Betriebssteuer läge. Beim Bau einer Wohnung wird Betriebssteuer fällig. Diese Steuerlast wäre eine endgültige Steuerlast, wenn der Wert der Wohnung nicht anschließend irgendwo als Investitionsausgabe Abzugsposten bei einer Bemessungsgrundlage der Betriebssteuer wird. Unterließe man hingegen die Freistellung, so käme es wie bei allen anderen Investitionen zunächst einmal zu diesem Abzugsposten – wie gesagt: quasi zu einer stillen Beteiligung. Und genau dagegen gibt es, wenn es um Wohnungen geht, zwei schwer wiegende Einwände. Zum einen hat eine Gemeinde, insoweit sie sich als Gewerbestandort versteht – und das tut sie, wenn es um die Betriebssteuer geht – kein besonderes Interesse, sich als stiller Teilhaber an Wohnungsinvestitionen, also an Investitionen, die dem Wohnen dienen, nicht dem Produzieren, zu beteiligen. Der oben genannte Grund für solche Teilhaberschaft, die ja zumindest Liquidität kostet, außerdem Verlustrisiken einschließt, fehlt hier. Gar kein solches Interesse hat sie sogar, wenn – wie es häufig vorkommt – der Betrieb der Wohnungsvermietung und die Wohnung ihren Standort in verschiedenen Gemeinden haben. Zum anderen muss die Gemeinde im Falle der Investitionen in Wohnungen mehr als bei anderen Investitionen fürchten, dass eine stille Beteiligung, wie sie im Regime der Betriebssteuer begründet liegt, zum Verlustgeschäft wird. Auch dies hängt damit zusammen, dass es kein striktes Band zwischen Investitionsstandort und steuerlicher Jurisdiktion gibt. Das mögliche Ärgernis wird ganz besonders augenfällig in den – nicht seltenen – Fällen, in denen gerade ein Unternehmen der gewerblichen Wohnungs-

vermietung nach einer größeren Investition einen negativen Saldo aus Erlösen und Ausgaben für Vorleistungen aufweist, falls die Investitionsausgaben zu den abzugsfähigen Vorleistungen zählen. In diesen Fällen zahlt die Gemeinde, in der dieses Unternehmen seinen Sitz hat, erst einmal drauf und ist keineswegs sicher, später um so mehr einzunehmen, denn ob der Vermieter dann noch seinen Standort bei ihr hat, ist völlig offen.

### **Die Bemessungsgrundlage**

22. Die Bemessungsgrundlage der Betriebssteuer sei der Produktionswert eines Betriebes.

- Im Regelfall sei der Produktionswert eines Betriebes die Summe der Beiträge zur Herstellung von Waren und Diensten, die in dem Betrieb, der als örtliche Einheit definiert ist, erbracht werden und gemessen werden als Differenz zwischen Verkaufserlösen einerseits und Ausgaben für Vorleistungen einschließlich investierte Vorleistungen andererseits.
- Lässt sich der zu steuernde Produktionswert nicht als Differenz von Verkäufen und Vorleistungen bestimmen und ist die Produktion des Betriebes auch nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet, so sei die Bemessungsgrundlage der Betriebssteuer die Bruttolohn- und Gehaltssumme zuzüglich der Lohnnebenkosten. Dies betrifft vor allem die Behörden und öffentlichen Einrichtungen.
- Lässt sich der zu steuernde Produktionswert nicht als Differenz zwischen Verkäufen und Vorleistungen bestimmen, ist die Produktionsleistung aber auf Gewinnerzielung ausgerichtet, so sei die Bemessungsgrundlage der Betriebssteuer die Bruttolohn- und Gehaltssumme, zuzüglich Lohnnebenkosten und kalkulatorischem Unternehmerlohn, sowie der zinsbereinigte Gewinn. Dies betrifft vor allem die Banken und Versicherungen.

23. In der letztgenannten Fallgruppe ist bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nicht der gesamte Gewinn zu berücksichtigen (und auch nicht die Summe der gezahlten Fremdkapitalzinsen), sondern nur der um eine normale Verzinsung des Eigenkapitals verminderte Gewinn, weil erst genau diese Bereinigung die so ermittelte Bemessungsgrundlage der Betriebssteuer derjenigen im oben bezeichneten Regelfall völlig gleichwertig werden lässt. Die Vertagung der Besteuerung investierter Produktionswerte (bis sie als erwirtschaftete Abschreibungen Teil der Verkaufserlöse geworden sind), die zum Regelfall gehört, ist nämlich gleichwertig der steuerlichen Freistellung der Zinsen für das gesamte eingesetzte Kapital, einschließlich einer kalkulatorischen Normalverzinsung des Eigenkapitals.

24. Sind Teile der so definierten steuerlichen Bemessungsgrundlage nicht einem einzelnen Betrieb zuzurechnen, sondern mehreren, so sind diese Teile zu radizieren. Der Schlüssel dafür sei im Regelfall der Anteil der Betriebe an der Bruttolohn- und Gehaltssumme des Unternehmens, zu dem die Betriebe gehören.

25. Der Steuersatz für die Betriebssteuer wird von der Gemeinde festgesetzt, einheitlich für alle Steuerpflichtigen. Von Gemeinde zu Gemeinde wird es Unterschiede geben. Hier ist Raum für Wettbewerb der Gemeinden, in dem sich auch Spezialisierung und Arbeitsteilung zwischen ihnen herausbilden.

## **Die Steuersätze**

So wird die eine Gemeinde hohen Aufwand treiben für die Verbesserung der Infrastruktur und der Dienstleistungen, die sich vornehmlich an die Betriebe richten, und dafür einen entsprechend hohen Satz an Betriebssteuer fordern und – wenn sie es richtig gemacht hat – fordern können.

Die andere Gemeinde mag sich weniger als Ort der Erwerbstätigkeit sehen und deshalb auch weniger tun zugunsten guter Standortbedingungen für Betriebe. Oder sie wünscht zwar möglichst viel Erwerbstätigkeit in ihren Grenzen, sieht ihre Chancen dafür aber vor allem in einer Infrastruktur und in

Dienstleistungen, die nicht viel kosten oder die sich bei hoher Inanspruchnahme zu einem geringen „Preis“ anbieten lassen. In beiden Fällen wird zur Gemeindestrategie ein niedriger Betriebssteuersatz gehören müssen und – wenn die Gemeinde es richtig macht – gehören können.

26. Es ist im Prinzip unnötig, von Gesetzes wegen vorzuschreiben, dass die einzelne Gemeinde bei der Betriebssteuer einen bestimmten Mindestsatz nicht unterschreitet und einen bestimmten Höchstsatz nicht überschreitet. Der Wettbewerb wird im Allgemeinen für ein angemessenes Verhältnis von Steuersatz und kommunalem Leistungsangebot sorgen. Dass eine Gemeinde, die eine reiche Wohngemeinde ist, einen Teil ihres Reichtums dafür verwendet, ihre Qualität als Produktionsstandort zu verbessern und die entsprechenden Leistungen zu einem Betriebssteuersatz von Null oder wenig darüber anbietet, kann man nicht ausschließen, aber hinnehmen. Ebenso wenig auszuschließen, aber hinzunehmen ist, dass eine Gemeinde, die reich an immobilien Arbeitsstätten ist, einen unverhältnismäßig hohen Betriebssteuersatz festlegt, und sich von den solchermaßen ausgebeuteten Arbeitsstätten eine Verbesserung der Qualität als Wohnstandort bezahlen lässt.

27. Eine Vorstellung über das Niveau der Steuersätze kann man anhand der Frage gewinnen, welche Steuersätze ein Steueraufkommen erwarten ließen, das dem Aufkommen aus der Gewerbesteuer vor deren letzter Reform entspräche. Die Antwort ist: Im Durchschnitt müssten sie bei etwa zwei vH der Bemessungsgrundlage liegen (siehe Tabelle S.54)

28. Schon aus Gründen des europäischen Gemeinschaftsrechts ist es nötig herauszustellen, dass die hier vorgeschlagene Betriebssteuer in wesentlicher Hinsicht etwas anderes ist als die Mehrwertsteuer.

**Der Unterschied zur Mehrwertsteuer**

Die Mehrwertsteuer, so wie sie in der Europäischen Union allenthalben erhoben wird, ist ihrem Wesen nach eine Konsumsteuer. Die hier vorgeschlagene allgemeine Betriebssteuer

ist ihrem Wesen nach eine Produktionssteuer. Das ist an dem gravierenden Unterschied in der Bemessungsgrundlage der beiden Steuerarten zu erkennen.

Die Mehrwertsteuer wird erhoben vom Güterkonsum, unabhängig davon, wo die verbrauchten Güter produziert worden sind, also auch von Gütern, die von Gebieten außerhalb der Jurisdiktion der Steuer eingeführt worden sind. Sie wird nicht erhoben, wenn ein Gut zwar unter der Jurisdiktion der Steuer produziert worden ist, aber außerhalb von ihr verbraucht wird.

Die Betriebssteuer hingegen wird erhoben von der Güterproduktion, unabhängig davon, wo die produzierten Güter verbraucht werden, also auch von Gütern, die in Gebiete außerhalb der Jurisdiktion der Steuer – die sich im Falle der Betriebssteuer auf die Gemeinde beschränkt –, verkauft werden. Sie wird nicht erhoben von Gütern, die nicht unter der Jurisdiktion der Steuer produziert worden sind, auch wenn sie in deren Gebiet verbraucht werden.

Nicht weniger bedeutend sind die Unterschiede in der steuerlichen Belastung eines Gutes. Die Mehrwertsteuer belastet ein Gut nach Maßgabe der Besteuerungsregeln – die Steuerpflicht und die Steuersätze betreffend –, die am Ort des Konsums gelten, unabhängig davon welche Produktionsbiographie es hinter sich hat. Dies ergibt sich aus dem so genannten Vorsteuerabzug bei der Ermittlung der Steuerzahllast eines Unternehmens. Die Betriebssteuer hingegen belastet ein Gut nach Maßgabe der Besteuerungsregeln aller Orte, in denen Beiträge zum Produktionswert geleistet worden sind; die Wertschöpfungsbiographie eines Gutes schlägt sich also voll in der Steuerbelastung nieder, die es zu tragen hat. Das ergibt sich aus dem so genannten Vorumsatzabzug bei der Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage.

Beide Arten von Unterschieden zusammen bilden den Unterschied zwischen einer Besteuerung nach dem Ursprungsland-



prinzip (Betriebssteuer) und einer Besteuerung nach dem Bestimmungslandprinzip (EU-Mehrwertsteuer).

29. Das gemeinsame Mehrwertsteuersystem der Europäischen Union ist auf der Basis verschiedener Richtlinien geschaffen worden. Es verfolgt ein doppeltes Ziel: Steuerliche Wettbewerbsverzerrungen unter den Mitgliedstaaten sollen verhindert werden. Die Finanzierung der Gemeinschaft durch Eigenmittel, darunter eine Teilhabe an der Steuerkraft der Mitgliedstaaten, soll anhand einer einheitlichen steuerlichen Bemessungsgrundlage sichergestellt werden. Auf dieser Linie bestimmt Artikel 33 der so genannten Mehrwertsteuerharmonisierungsrichtlinie aus dem Jahre 1977, dass die Mitgliedstaaten keine sonstigen Steuern beibehalten oder einführen dürfen, falls diese „den Charakter von Umsatzsteuern haben“. Nach der ständigen Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften sind die wesentlichen Merkmale einer Umsatzsteuer in diesem Sinne die folgenden:

- Die Steuer gilt ganz allgemein für alle Umsätze mit Gegenständen und Dienstleistungen.
- Sie ist, unabhängig von der Anzahl der Geschäfte, proportional zum Preis dieser Gegenstände und Dienstleistungen.
- Sie wird auf jeder Stufe der Erzeugung und des Vertriebs erhoben.
- Sie erfasst den Mehrwert der Gegenstände und Dienstleistungen, das heißt, die beim Umsatz entstehende Steuer wird unter Abzug der Steuer berechnet, die bei dem vorhergehenden Umsatz entrichtet worden ist.
- Die Steuer kann auf den Preis der Dienstleistungen und der Gegenstände abgewälzt werden, so dass die Belastung in der Regel vom Verbraucher zu tragen ist.

Eine kommunale Betriebssteuer des hier vorgeschlagenen Typs füllt diese Merkmale nicht aus. Sie wird nicht auf jeder Produktions- und Vertriebsstufe erhoben. Es wird kein Mehrwert unter Vorsteuerabzug belastet. Sie zielt nicht von vornherein auf Weiterwälzung an den Endverbraucher ab. Wie die Bemessungs-

sungsgrundlage der Betriebssteuer deutlich zeigt, hält sich diese Steuer vielmehr in der Nachbarschaft einer linearen Einkommensteuer, genauer: in der Nachbarschaft einer linearen Steuer auf das zinsbereinigte Einkommen. Sie verstößt weder gegen den Buchstaben noch gegen den Geist der Harmonisierungsrichtlinie.

30. Die Prüfung anhand der Kriterien für eine gute Gemeindesteuer führt bei der allgemeinen Betriebssteuer zu ähnlich guten Noten wie bei der allgemeinen Bodenwertsteuer.

31. Die Betriebssteuer ist von vornherein daraufhin ausgestaltet worden, dem Äquivalenzgedanken nahe zu kommen. Sie stellt eine breit angelegte Verbindung her zwischen der Inanspruchnahme kommunaler Infrastruktur und unentgeltlicher kommunaler Dienstleistungen, die für die Erwerbstätigkeit am Ort eine allgemeine Bedeutung haben, einerseits und der Steuerzahlung in die Gemeindekasse durch die Begünstigten andererseits. Sie reizt die Gemeinden an, den Betrieben und den darin Beschäftigten das passende Leistungsangebot zu bieten, weil dies höhere Steuereinnahmen verspricht, sei es bei einem besonders hohen oder einem besonders niedrigen Steuersatz.

32. Die Betriebssteuer ist besonders einfach und entsprechend kostengünstig zu erheben. So unkompliziert wie im Allgemeinen die Voranmeldung, Erklärung und Veranlagung zur Umsatzsteuer ist, so einfach dürften die gleichen Aufgaben auch bei der Betriebssteuer zu erledigen sein.

33. Die Betriebssteuer erfüllt in besonders hohem Maße auch das Petitum, dass eine gute Gemeindesteuer selbst bei schwankender Wirtschaftslage ein einigermaßen stetiges Aufkommen versprechen soll. Das einzige konjunkturell stark schwankende Moment, das erheblichen Einfluss auf das Steueraufkommen aus der Betriebssteuer hat, ist die Investitionstätigkeit der Betriebe; denn diese schulden ja Betriebssteuer nach Maßgabe der Differenz zwischen Verkaufserlösen und Vorleistungen

**Die Prüfung  
anhand der  
Kriterien für  
eine gute  
Gemeindesteuer**

einschließlich investiver Vorleistungen. Hier sieht man aber auch, dass das typische Schwanken der Investitionstätigkeit im Konjunkturverlauf sich auf das Steueraufkommen aus der Betriebssteuer nicht prozyklisch, sondern antizyklisch auswirkt, eben weil die Investitionsausgaben zu den Abzugsposten der Bemessungsgrundlage der Betriebssteuer gehören. So gleicht der Einfluss der Investitionen – teilweise – das prozyklische Moment in den Verkaufserlösen der Unternehmen aus. Die einen schwanken stark, die anderen weniger, dafür sind letztere im Allgemeinen die quantitativ Bedeutenderen.

34. Die Betriebssteuer kommt sogar dem außerordentlich wichtigen Petitum nahe, eine Steuer solle möglichst neutral sein in dem Sinne, dass die unter ihrem Einfluss getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Menschen möglichst wenig Verzerrungen erleiden. In dieser Hinsicht gleicht die Betriebssteuer der wenig schädlichen Mehrwertsteuer; ganz unschädliche Steuern gibt es so gut wie nicht. Im Besonderen: Mit und ohne Steuer solcher Art ist die Rendite marginaler Sachinvestitionen die gleiche und gleich der Rendite vergleichbarer Finanzanlagen. Beeinträchtigt wird nur – wie auch von der Mehrwertsteuer – die Entscheidung zwischen Erwerbstätigkeit und Nichterwerbstätigkeit.

35. Dass die Gemeinde mit einer Betriebssteuer in der vorgeschlagenen Ausgestaltung stiller Teilhaber jeder Investition wird, die intra muros vorgenommen wird, kann nicht als Mangel an Neutralität beklagt werden. Denn diese stille Teilhaberschaft ist nur Ausdruck für die Vertagung eines Besteuerungsanspruchs, bis das endgültige Ergebnis einer Wirtschaftstätigkeit vorliegt – und nicht nur ein Zwischenergebnis wie eine Investition.

36. Die Betriebssteuer passt in das Konzept für die zeitgemäße Fortentwicklung des deutschen Steuersystems. Ihre Bemessungsgrundlage ist so gestaltet, dass sich – von der gewollten gemeindlichen Differenzierung bei den Steuersätzen abgesehen – die Steuerbelastungswirkungen als gleichartig denen

aus einer zinsbereinigten Einkommensteuer darstellen. Es gäbe also keine Ungereimtheiten, wenn man sich bei der weiteren Reform der Einkommensteuer entschliesse, den Schritt dahin zu tun. Ja, man könnte sogar ohne Schwierigkeiten die hier für den Regelfall vorgeschlagene Bemessungsgrundlage der Betriebssteuer durch das dann ohnehin zeitnah zu ermittelnde zinsbereinigte Einkommen aus dem Betrieb zuzüglich der dem Faktor Arbeit zurechenbaren Einkommen ersetzen.

37. Die Betriebssteuer trägt dazu bei, den Bedarf an kommunalem Finanzausgleich in Grenzen zu halten. Sie erhält also auch in dieser Hinsicht eine gute Note. Das Kriterium fällt wie erwähnt zusammen mit der Frage, ob von der Gestaltung einer Steuer her das Steueraufkommen bei dem, dem es zusteht, gut gerechtfertigt ist. Die Berücksichtigung des Äquivalenzgedankens, die Steuerkraftunterschiede zwischen den Gemeinden ganz natürlich erscheinen lässt, schafft dies. Selbstverständlich bliebe es dabei, dass die Streuung der Steuerkraft über die Gemeinden größer ausfällt, als mit den Zielvorstellungen, die den kommunalen Finanzausgleich bestimmen, vereinbar ist. Aber dies gilt doch in viel geringerem Maße als im Falle der alten Gewerbesteuer, selbst zu deren besten Zeiten.

#### IV. Eine allgemeine Bürgersteuer übernimmt die Rolle des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer

##### **Die Besteuerungs- idee**

38. Wie die in einer Gemeinde angesiedelten Betriebe beziehen die Einwohner im Rahmen des täglichen Lebens eine Vielzahl von Leistungen von der Gemeinde, deren Nutzung sich nicht direkt durch das Erheben von Gebühren abgelten lässt. Zu solchen Leistungen gehören beispielsweise die Bereitstellung der Ortsstraßen, eine ihrer effizienten Nutzung dienende Regelung des Straßenverkehrs, das Unterhalten von Kinderspielflächen, öffentlichen Grünflächen oder Parks und das Aufrechterhalten öffentlicher Sicherheit durch Bereitstellung von örtlicher Polizei. Die Nutzung all dieser Leistungen ist so normal und selbstverständlich, dass vielen Bürgern gar nicht bewusst ist, welcher Ressourcenverbrauch entsteht und welchen Beitrag zur Finanzierung sie über Steuern und Abgaben leisten. Tatsächlich entzieht sich die individuelle Inanspruchnahme solcher Leistungen weitgehend einer unmittelbaren Messung und Zurechnung und lässt sich daher nicht durch Gebühren abgelden. So können die Kosten der kollektiven Leistungen zugunsten der Einwohner nur durch Steuererhebung gedeckt werden. Bisher geschieht das nicht vor allem durch gemeinde-eigene Steuern, sondern durch die Beteiligung der Gemeinden am gesamtstaatlichen Steueraufkommen.<sup>4</sup>

Als eine diese Beteiligungsrechte ersetzende Finanzierungsquelle kommt die direkt erhobene kommunale Bürgersteuer infrage. Bei bundeseinheitlich gleicher Bemessungsgrundlage kann das Aufkommen der Bürgersteuer von jeder Gemeinde eigenständig und damit im Wettbewerb durch die Wahl des Steuersatzes bestimmt werden. Das hat den Vorzug, dass die Bereitstellung des in einer Gemeinde von den Einwohnern

---

<sup>4</sup> Die Gemeinden erhalten 15 vH des Lohn- und Einkommensteueraufkommens und außerdem eine Zuweisung aus dem Umsatzsteueranteil der Länder.

(politisch vermittelt) gewählten Leistungspakets erkennbar mit seiner Finanzierung durch die Bürger verknüpft wird. Wer beispielsweise für eine Ausweitung des gemeindlichen Leistungsangebots eintritt, kommt dann nicht daran vorbei, bei den Einwohnern der Gemeinde auch für eine entsprechende Anhebung der gemeindeeigenen Steuern zu werben. Der direktere Zusammenhang zwischen dem kollektiven Leistungsangebot der Gemeinde und seiner Finanzierung stärkt die politische Kontrolle durch den Bürger und wirkt kollektiver Ressourcenverschwendung entgegen.

39. Was die Gestaltung der Bürgersteuer angeht, so scheint im Hinblick auf dem Äquivalenzgedanken als auch bezüglich des Neutralitätspostulats auf den ersten Blick eine Kopfsteuer, die jedem Bürger denselben Steuerbetrag auferlegt, angemessen zu sein. Tatsächlich wurde in Großbritannien im Jahre 1980 eine Kopfsteuer auf Gemeindeebene eingeführt. Das Unterfangen scheiterte an vehementem politischen Widerstand. Es war nicht vermittelbar, dass Wohlhabende für dasselbe nicht mehr bezahlen sollten als Menschen mit geringem Einkommen.

## **Die Ausgestaltung**

Wenn das Paket kollektiver Leistungen, die nicht einzeln über Gebühren finanziert werden können, für jeden Bürger den gleichen Nutzwert hätte, wäre ökonomisch betrachtet eine Kopfsteuer angemessen. Sie wäre gleichsam eine für das Leistungspaket erhobene Gesamtgebühr. Aber die Annahme, das kollektive Leistungspaket der Gemeinde bringe jedem Einwohner jedenfalls in etwa den gleichen Nutzen, entspricht nicht der Realität. So dürften Bewohner geringer Einkommen, wenn sie in der Innenstadt zur Miete wohnen, öffentliche Grünanlagen stärker schätzen, als das Bewohner hoher Einkommen tun, wenn sie sich ein Haus in einem Villenviertel leisten. Andererseits dürfte ein Wohlhabender ein stärkeres Interesse daran haben, dass die Straßen ausreichend beleuchtet werden und die örtliche Polizei für öffentliche Sicherheit sorgt, als jemand, bei dem wenig zu holen ist. Ein stärkeres Interesse bedeutet aber, dass man sich einen höheren individuellen Nutzen verspricht und daher auch bereit ist, für die Bereitstellung des öffentlichen

Guts mehr zu bezahlen. Empirische Untersuchungen zeigen, dass das individuelle Interesse und damit die subjektive Zahlungsbereitschaft mit den Leistungsarten variiert. Nicht für alle, aber für die meisten bürgerbezogenen kollektiven Leistungen auf der Gemeindeebene gilt anscheinend, dass mit dem Einkommen der Bürger die Zahlungsbereitschaft für diese Zwecke zunimmt. Deshalb erscheint es mit dem Äquivalenzprinzip verträglich, wenn für die – der Finanzierung des Leistungspakets dienende – Bürgersteuer das Einkommen als Bemessungsgrundlage gewählt wird. Was den Steuertarif angeht, so empfiehlt sich ein Proportionaltarif. Weder für einen degressiven noch für einen progressiven Tarif gibt es Gründe, die für die Gesamtheit der zu finanzierenden Leistungen hinreichend verlässlich erscheinen. Die Bürgersteuer sollte als eine proportionale Steuer auf das Einkommen konzipiert werden. Die Gemeinden hätten also nur einen Steuersatz festzusetzen.

#### **Die Bemessungsgrundlage**

40. Dem Grundsatz nach sollen zur Bürgersteuer sämtliche persönlichen Einkünfte herangezogen werden, und zwar ganz unabhängig davon, aus welchen Quellen sie fließen und wofür sie von den Bürgern verwendet werden. Deshalb wird vorgeschlagen, dass die im Rahmen der Einkommensbesteuerung definierte Summe der Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten als Bemessungsgrundlage der Bürgersteuer gewählt wird. Bei den Einkünften aus den sieben Einkunftsarten handelt es sich im Wesentlichen, wenn auch nicht ausschließlich, um die aus wirtschaftlicher Betätigung fließenden Primäreinkommen nach Abzug der Werbungskosten beziehungsweise der Betriebsausgaben.<sup>5</sup>

41. Man könnte daran denken, anstelle der Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten das im Einkommensteuerrecht definierte zu versteuernde Einkommen als Bemessungsgrundlage der

---

<sup>5</sup> Die sieben Einkunftsarten sind die Einkünfte aus unselbständiger Arbeit, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit, aus Kapitalvermögen, aus Vermietung und Verpachtung, aus Land- und Forstwirtschaft sowie aus sonstigen Quellen.

Bürgersteuer zu verwenden. Dies wäre aber keine gute Lösung und wird hier nicht vorgeschlagen. Das zu versteuernde Einkommen liegt im Aggregat um mehr als 20 vH unter der Summe der Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten, weil im Rahmen der Einkommensbesteuerung eine Reihe von Freibeträgen und Vergünstigungen eingeräumt werden, vom Haushaltsfreibetrag, dem Altersfreibetrag und den Kinderfreibeträgen über besondere Freibeträge für Land- und Forstwirte bis hin zur Steuerbegünstigung der Bildung von Wohneigentum. Diese Minderungen des steuerpflichtigen Einkommens stehen nicht für eine Minderung des Interesses des Steuerpflichtigen an kommunalen Leistungen. Die Bürgersteuer aber soll den Finanzierungsbeitrag darstellen, der das individuelle Interesse des Bürgers an dem kollektiven Leistungsangebot seiner Gemeinde reflektiert. Deshalb wäre das zu versteuernde Einkommen eine weniger geeignete Bemessungsgrundlage.

Die kommunale Bürgersteuer auf der Grundlage der Summe der Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten wäre verwaltungstechnisch sehr einfach zu handhaben, weil die im Rahmen der Einkommensbesteuerung ohnehin anfallenden Daten genutzt werden können. Die Finanzämter der Wohnsitzgemeinden hätten den Gemeindeverwaltungen lediglich die für jeden Steuerpflichtigen festgestellte Summe der Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten mitzuteilen.

42. Als einen Nachteil mag man werten, dass die hier konzipierte Bürgersteuer trotz einer weitgefassten Bemessungsgrundlage die Einkünfte nicht vollständig erfasst. Insbesondere bei den Kapitalerträgen und den Transfereinkommen gibt es Lücken.

### **Kapitalerträge und Transfer- einkommen**

Was *Kapitalerträge* angeht, so würden Dividenden entsprechend dem Halbeinkünfteverfahren nur zur Hälfte erfasst, nicht ausgeschüttete Gewinne von Körperschaften blieben sogar ganz außen vor. Zinseinkünfte dagegen würden voll besteuert. Das kann sich ändern, falls es zu der Einführung einer Zinsabgeltungssteuer kommt, zumal diese als Quellensteuer geplant ist. Entschlüsse sich der Gesetzgeber, sie für alle Einkünfte aus



Kapitalvermögen einzuführen, so würde es sich für die Gemeinden empfehlen, diese aus der generellen Bemessungsgrundlage der Bürgersteuer herauszunehmen und sie beim Quellenabzug der Abgeltungssteuer mit erheben zu lassen. Die Kreditinstitute könnten verpflichtet werden, nach einer automatisierten Steuersatzabfrage die Bürgersteuer auf Dividenden und Zinsen bei Ausschüttung an die Wohnsitzgemeinde zu überweisen. Das wäre ohne unangemessenen Aufwand zu leisten.

Die Anknüpfung der Bürgersteuer an das Einkommen hätte auch zur Folge, dass Empfänger von *Transfereinkommen* zur Finanzierung des kollektiven Leistungsangebots der Gemeinde nicht beitragen, soweit Transfereinkommen im Rahmen des geltenden Einkommensteuerrechts steuerfrei gestellt sind. Das gilt derzeit für das Arbeitslosengeld, die Arbeitslosenhilfe und die Sozialhilfe. Dagegen werden gesetzliche Altersrenten besteuert, allerdings nur mit dem Ertragsanteil, der in der Regel weniger als 30 vH beträgt. Steuersystematisch gesehen wäre es als ein Nachteil zu werten, wenn die Transfereinkünfte nicht von der Bürgersteuer erfasst werden. Es wäre zudem möglich, diese Einkünfte analog zu den Kapitaleinkünften an der jeweiligen Quelle zu besteuern, also Arbeitslosengeld und Arbeitslosenhilfe bei der Bundesanstalt für Arbeit, die gesetzlichen Altersrenten bei den Rentenversicherungsträgern.

Andererseits ist zu bedenken, dass Transferleistungen vom Grundsatz her als Netto-Einkommensströme konzipiert und deshalb von der direkten Besteuerung befreit sind. Wollten die Gemeinden etwa Sozialhilfebezüge der Bürgersteuer unterwerfen, so müssten sie diese zuerst entsprechend aufstocken. Das scheint auf den ersten Blick unsinnig, weil ja die Gemeinde damit kein zusätzliches Steueraufkommen gewinnt. Aber um einer vollwertigen Beziehung zwischen jedem Bürger und seiner Gemeinde willen, wäre es schon von Bedeutung, dass auch der Sozialhilfeempfänger Bürgersteuer zahlt und sich damit als ein für die öffentlichen Angelegenheiten verantwortlicher Bürger begreift. Das wäre auch für andere Bezieher von Transfer-einkommen, wie Arbeitslose und Rentner, von Bedeutung.

Sollen diese Personen voll zur Bürgersteuer herangezogen werden, so mag man sich auch bei ihnen die Frage stellen, ob die Leistungsansprüche zu korrigieren sind.

43. Mit der Bemessungsgrundlage der Einkünfte aus den sieben Einkunftsarten erfasst die Bürgersteuer die gesetzlichen Altersrenten und die ergänzenden Betriebsrenten von betrieblichen Pensionskassen und aufgrund von Direktversicherungen bloß mit dem Ertragsanteil. Sie erfasst vollständig die Betriebsrenten von Unterstützungskassen und aus rückstellungsgesicherten Direktzusagen, weil diese als Einkünfte aus unselbständiger Arbeit gewertet werden.

**Alterseinkommen und  
Vorsorgeaufwendungen**

Seit längerem wird eine Reform der Einkommensbesteuerung diskutiert, die auf eine vollständige Einbeziehung sämtlicher Alterseinkommen abzielt. Dabei ist man sich inzwischen einig geworden, dass zu der angestrebten vollen Besteuerung der Renten die Freistellung der Vorsorgeaufwendungen gehört, mit denen die Rentenanwartschaften aufgebaut werden. Endet diese Diskussion eines Tages, wie es den Anschein hat, in einer Entscheidung des Gesetzgebers für das Prinzip der „nachgelagerten Besteuerung“ von Alterseinkommen, so werden zum einen die Vorsorgeaufwendungen nach und nach vollständig aus der Summe der Einkünfte eliminiert werden, zum anderen wird der Anteil, mit dem bisher nicht vollständig erfasste Renten in der Summe der Einkünfte berücksichtigt werden, nach und nach angehoben werden. Damit werden die Alterseinkünfte zugleich vollständig in die „Bürgersteuerpflicht“ hineinwachsen.

44. Da die Gemeinden das Recht erhalten, den Steuersatz der Bürgersteuer eigenständig festzusetzen, werden die Sätze zwischen den Kommunen differieren und im Zeitverlauf mit den kollektiven Leistungsangeboten verändert werden. Sollte das einzelne Bürger veranlassen, aus Gründen der Steuerersparnis in eine andere Gemeinde umzuziehen, so wäre das eine durchaus erwünschte Folge des Wettbewerbs, die ihre Wirkung auf den Gemeinderat nicht verfehlen dürfte, wenn etliche Bürger in

**Steuerpflicht  
am ersten  
Wohnsitz**

gleicher Weise reagieren. Unerwünscht wäre es dagegen, wenn ein solcher Umzug nur fingiert würde.

Dem Grundgedanken der Bürgersteuer nach entsteht die Steuerpflicht dort, wo sich faktisch der Lebensmittelpunkt des Bürgers befindet und daher das kollektive Leistungsangebot einer Gemeinde in Anspruch genommen wird. Rechtlich gesehen handelt es sich um den „ersten Wohnsitz“. Aber es könnte jemand seinen zweiten Wohnsitz, falls dort der Steuersatz niedriger ist, zum ersten erklären. Das Ausmaß solcher Steuerumgehung ließe sich zwar verringern, wenn die Bemessungsgrundlage eines jeden Steuerpflichtigen zu gleichen Teilen auf seine gemeldeten Wohnsitzgemeinden verteilt würde. Aber diese Regelung wäre verwaltungsaufwändig und würde faktisch die Manipulation der Steuerverpflichtung legalisieren. Deshalb sollte die Bürgersteuer ausschließlich am gemeldeten ersten Wohnsitz erhoben werden. Gelegentliche Kontrollen des wahren Hauptwohnsitzes, wie sie sich in der Schweiz bei der dortigen lokalen Einkommensteuer bewährt haben, könnten in Betracht gezogen werden, sie dürften sich aber der geringen Beträge wegen, um die es bei der Bürgersteuer geht, kaum lohnen. Im Übrigen zeigt das Beispiel der Schweiz auch, dass Steuersatzänderungen – in der Regel werden sie gering sein – relativ selten zum Wechsel des Wohnorts veranlassen. Das ist nicht überraschend, weil der Wettbewerb zwischen Kommunen tendenziell dazu führt, dass den Steuersatzdifferenzen Unterschiede im kollektiven Leistungsangebot entsprechen.

## V. Wege, die man nicht gehen sollte

1. Warum es nicht ratsam ist, Betriebssteuer und Bürgersteuer zu einer „kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer“ zu integrieren

45. Die Betriebssteuer gleicht einer linearen Steuer auf das zinsbereinigte Einkommen, das an einem Produktionsstandort erwirtschaftet wird. Die Bürgersteuer ist eine lineare Steuer auf die Summe der Einkünfte eines Steuerpflichtigen an dessen Wohnort, gleichviel wo diese Einkünfte erzielt worden sind. Was ginge verloren, was würde aber möglicherweise auch gewonnen, wenn man auf den getrennten Ansatz verzichtete und statt dessen die Gemeinden ermächtigte, das Einkommen ihrer Bürger und den Gewinn der intra muros tätigen Kapitalgesellschaften mit einer linearen Steuer zu belegen? Nur ein Schritt noch wäre es dann bis zu einer der beiden Hauptreformvarianten, welche die gegenwärtige Diskussion bestimmen, nämlich dem kommunalen Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuerschuld.

Nimmt man die Kriterien für eine gute Gemeindesteuer ernst, so zeigt sich: Die vielen Nachteile eines Konzepts, bei dem die Aufgaben und Bedürfnisse einer Gemeinde als Wohnstandort und als Produktionsstandort mit einer einzigen breit angelegten Steuer oder gar einem bloßen Zuschlag zur Einkommenssteuerschuld befriedigt werden sollen, überwiegen eindeutig die wenigen Vorteile, mag man diese auch hoch gewichten. Die größten Vorteile sind die Einfachheit und die Vertrautheit des steuerlichen Zugriffs, wenn man konsequent den Anschluss an die überkommene Einkommensbesteuerung wählt. Doch diese Vorteile werden bezahlt mit einem Verzicht auf fast alles, was eine Gemeindesteuer aus gewichtigen Gründen von den großen allgemeinen Steuern unterscheiden soll. Die Hauptgründe für dieses strenge Urteil sind zu spezifizieren beziehungsweise zu wiederholen.

**Die Produktivität wird nicht in voller Breite erfasst**

46. *Erstens*: Die Gemeinde braucht eine die Produktionstätigkeit in ihren Grenzen – Waren und Dienste betreffend – in voller Breite erfassende ergiebige Steuer, um die auf sie gerichteten gemeindlichen Leistungen bezahlen zu können und um genügend daran interessiert zu sein, diese Leistungen in optimaler Weise – Umfang und Qualität betreffend – bereitzustellen. Eine kommunale Einkommensteuer (oder ein entsprechender Zuschlag zur Steuerschuld, die sich aus anderen Gründen ergibt) setzte nicht breit genug an. Das Produktionsergebnis der Einpendler (abhängig Beschäftigte wie Unternehmer und Selbständige) wird nicht erfasst, jedenfalls nicht in der Gemeinde, in der sie tätig sind. Zum umgekehrten Fehler kommt es durch die uneingeschränkte Besteuerung der Auspendler, zu der insoweit kein Anlass besteht, als die Auspendler produktionsorientierte Leistungen der Gemeinde, in der sie wohnen, nicht oder nur wenig in Anspruch nehmen. Beide Fehler wären in vielen Gemeinden nicht gravierend, in den Gemeinden mit hohen Pendlersalden aber sehr gravierend.

**Das Engagement für standortgebundene Investitionen fehlt**

47. *Zweitens*: Die Gemeinde ist an standortgebundenen Investitionen, die Produktionstätigkeit in der Gemeinde vorbereiten, so sehr interessiert, dass sie sich für diese Investitionen in besonderem Maße zu engagieren bereit ist. Die stille Beteiligung, die im Falle der Betriebssteuer in der Behandlung der Investitionsausgaben als Vorleistungen begründet liegt, ist die ideale Form für ein solches Engagement, wettbewerbspolitisch unbedenklich und von Willkür frei. Eine kommunale Einkommensteuer kennt hingegen keine Vertagung von Steuerlast, die auf Investitionen liegt. Nicht einmal die zinsbereinigte Einkommensteuer, wenn sie denn eines Tages kommen sollte, wäre in dieser Hinsicht völlig gleichwertig. Ihr fehlte das Moment der Teilhabe am Risiko, das zur stillen Beteiligung gehört.

48. *Drittens*: Die Inanspruchnahme von kommunalen Leistungen im Zusammenhang mit der Entstehung von Einkommen (Produktionstätigkeit) und die Inanspruchnahme von kommunalen Leistungen im Zusammenhang mit der Verwendung

von Einkommen (Wohnen zumal und alles, was damit normalerweise korreliert ist) werfen zwei verschiedene Besteuerungsaufgaben auf. Selbst wenn es richtig wäre – was nicht zutrifft –, für beide Aufgaben die gleiche steuerliche Bemessungsgrundlage in Anspruch zu nehmen, das Einkommen, spricht nichts dafür, bei jedem Steuerpflichtigen dieselbe Mischung von Besteuerungsaufgaben anzunehmen und zu erledigen. Der Rentner und der Rentier brauchen nicht zu bezahlen für die Inanspruchnahme von produktionsorientierten Dienstleistungen der Gemeinde. Und sie sollten es auch nicht, damit sie die richtige Standortentscheidung treffen. Gewerbebetriebe haben nicht per se etwas zu tun mit den Dienstleistungen, welche die Gemeinde als Wohnstandort zur Verfügung zu stellen hat. Und sie sollten dafür nicht bezahlen.

Die kommunalen Leistungen und die ihnen korrespondierenden gemeindlichen Steuern beeinflussen zwei Arten von Standortentscheidungen, die Entscheidung über den Wohnstandort und die Entscheidung über den Produktionsstandort. Wenn für die beiden Standortkalküle unterschiedliche kommunale Leistungen eine Rolle spielen, kann man nicht mit einer einzigen Steuer beide Kalküle optimieren. Man braucht zwei – zwei am Äquivalenzgedanken orientierte Steuern.

49. *Viertens*: Nicht nur die Besteuerten sollen – unter dem Einfluss von öffentlichen Leistungen und Steuern – richtige Entscheidungen treffen, sondern ebenso der Herr der Besteuerung. Die Gemeinden sollen im Wettbewerb ihr Angebot an Leistungen differenzieren und im Zusammenhang damit – aber auch als Teil ihrer jeweiligen quasi unternehmerischen Strategie – unterschiedliche Steuersätze festlegen. Solcher Wettbewerb kann im ausgedachten Sinne nur funktionieren, insoweit dem Äquivalenzgedanken bei der Besteuerung wirklich Raum gegeben wird. Äquivalenz bei der Besteuerung kann zwar immer nur eine stark pauschalierende Form von Äquivalenz sein. Sonst gäbe es ja die Möglichkeit, mit Marktpreisen oder Gebühren und Beiträgen zu arbeiten. Aber die Pauschalierung darf doch nicht so weit gehen, dass es Differenzierung nur in

**Der Äquivalenzgedanke verlangt nach zwei getrennten Steuern**

**Die beiden Steuern brauchen unterschiedliche Differenzierung zwischen den Gemeinden**

**Andere Vorschläge für eine  
unternehmensbezogene Gemeindesteuer**

**„Modernisierte“ Gewerbesteuer**

(Bundesvereinigung der kommunalen Spitzenverbände: Vorschlag für eine modernisierte Gewerbesteuer, 2003)

*Bemessungsgrundlage:* Erweiterung der bisherigen Bemessungsgrundlage u.a. durch Hinzurechnung der gesamten Dauerschuldzinsen, sowie des Finanzierungsanteils aller Mieten, Pachten und Leasingraten

*Kreis der Steuerpflichtigen:* Ausdehnung der Gewerbesteuerpflicht auf Selbständige und Freiberufler

**Zuschlagssteuer**

(Bundesverband der Deutschen Industrie/Verband der chemischen Industrie: Verfassungskonforme Reform der Gewerbesteuer – Konzept einer kommunalen Einkommen- und Gewinnsteuer, 2001)

*Bemessungsgrundlage:* Einkommen- und Körperschaftsteuer mit einem für beide Steuern einheitlichen Hebesatz

*Kreis der Steuerpflichtigen:* Alle Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtigen

**Zuschlagssystem**

(Konrad-Adenauer-Stiftung: Gemeindefinanzreform: Problemlage und Lösungsansätze, 2003)

*Bemessungsgrundlage:* Einkommen- und Körperschaftsteuer mit der Zulassung einer differenzierten Zuschlagsbesteuerung bei der Körperschaftsteuer und bei der Einkommensteuer

*Kreis der Steuerpflichtigen:* Alle Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtigen

**Kommunalsteuer als Annexsteuer**

(FDP: Liberale Gemeindefinanzreform, 2003)

*Bemessungsgrundlage:* Einkommen- und Körperschaftsteuer mit einem für beide Steuern einheitlichen Hebesatz.

*Kreis der Steuerpflichtigen:* Alle Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtigen

**Kommunale Einkommen- und Gewinnsteuer**

(Sachverständigenrat, Jahresgutachten 2001/02)

*Bemessungsgrundlage:* Einkommen- und Körperschaftsteuer mit Zuschlagsrecht

*Kreis der Steuerpflichtigen:* Alle Einkommen- und Körperschaftsteuerpflichtigen

**Wertschöpfungsteuer**

(Wissenschaftlicher Beirat beim Bundesministerium der Finanzen: Gutachten zur Reform der Gemeindesteuern, 1982)

*Bemessungsgrundlage:* Additiv ermittelte Wertschöpfung der Unternehmen

*Kreis der Steuerpflichtigen:* Alle Unternehmen, Selbständige, freie Berufe und öffentlicher Sektor

**Kommunale Wirtschaftssteuer**

(Bertelsmann Stiftung: Reform der Gemeindefinanzen, 2003)

*Bemessungsgrundlage:* Wertschöpfung

*Kreis der Steuerpflichtigen:* Unternehmen, Freie Berufe, Land- und Forstwirtschaft

**Partielle Wertschöpfungsteuer**

(DIW: Finanz- und Investitionskrise der Gemeinden erzwingt grundlegende Reform der Kommunal Finanzen, 2002)

*Bemessungsgrundlage:* Betriebsüberschuss/Selbständigeeinkommen, Arbeitnehmerentgelte der Unternehmen (zu 100 vH oder 50 vH einbezogen)

*Kreis der Steuerpflichtigen:* Alle Unternehmen



einer Dimension gibt: reiches Angebot an kommunalen Leistungen oder ärmliches Angebot an kommunalen Leistungen – hohe kommunale Steuersätze oder niedrige kommunale Steuersätze, für alle. Das wäre zu wenig. Eine Gemeinde, die mit hohem Aufwand ihre Qualität als Wohnstandort verbessert, muss die Möglichkeit haben, ihre Bürger dafür in Anspruch zu nehmen, freilich nicht in der Form, dass zugleich der Steuerpreis für den nicht verbesserten Produktionsstandort ebenfalls steigt. Entsprechendes gilt für die Gemeinde mit großem Ehrgeiz als Produktionsstandort.

Kurz: Die Situationsunterschiede und Strategieunterschiede bei den Gemeinden als Wohnstandorte erfordern – über die Gemeinden hinweg – eine ganz andere Differenzierung der Steuerbelastungen als die bei den Gemeinden als Produktionsstandorte. Die einzelne Gemeinde wird sich richtig nur verhalten, wenn ihre Autonomie bezüglich der Einnahmenseite außer dem Hebesatz für die Grundsteuer zumindest zwei Aktionsparameter umfasst, nicht nur das Recht, den Steuersatz für eine große Gemeindeeinkommensteuer festzusetzen.

**Verteilungspolitisch vorgeprägte Steuern können nicht die Basis für eine gute Gemeindesteuer bilden**

50. *Fünftens*: Die Gemeinden sollen zur Konfrontation mit ihren Bürgern, und zwar möglichst allen Bürgern, genötigt sein durch die ständige Notwendigkeit, von allen Geld zu verlangen und allen darzulegen, warum das nötig ist. Das ist nicht möglich, wenn die Gemeinden angehängt werden an eine allgemeine Einkommensteuer, die der Bundesgesetzgeber aus Verteilungsrücksichten so ausgestaltet hat, dass mehr als ein Fünftel der Einkommensbezieher keine Steuer zu zahlen hat. Diese Ausgestaltung hat mit den Aufgaben und Bedürfnissen einer Gemeinde nichts zu tun. Die Gemeinde muss von ihren Bürgern Bezahlung der kommunalen Leistungen im Wege der Besteuerung verlangen, wo Preise und Gebühren dafür nicht in Betracht kommen. Verteilungsrücksichten können dabei allenfalls am Rande eine Rolle spielen.

## 2. Warum die „Revitalisierung der Gewerbesteuer“ ein Rückweg ist, der nicht zugleich ein Ausweg ist

51. Die Betriebssteuer ist eine extrem breit ansetzende Steuer auf die Produktionswerte, die in einer Gemeinde erstellt werden. Was ginge verloren, was würde aber möglicherweise auch gewonnen, wenn man, statt eine solche Steuer neu einzuführen, die alte Gewerbesteuer von Grund auf erneuerte und dabei zugleich die Abgrenzung der Steuerpflichtigen wesentlich verbreiterte, etwa nach dem Muster des Reformkonzepts, das sich derzeit als Regierungsvorhaben abzeichnet? Auch hier zeigt die Prüfung anhand der Kriterien für eine gute Gemeindesteuer, dass dieser Weg kein Ausweg aus den aufgestauten Problemen bei der Finanzverfassung der Gemeinden wäre und auch wachstumspolitisch einen Irrweg darstellte. Die Hauptgründe für dieses strenge Urteil sind zu spezifizieren beziehungsweise zu wiederholen.

52. *Erstens:* Eine Gemeindesteuer soll, soweit es irgend möglich ist, dem Äquivalenzgedanken verpflichtet sein. Als solche muss sie, wo es um (pauschalierte) Äquivalenz von Steuerpflicht und Inanspruchnahme produktionsorientierter kommunaler Leistungen geht, sowohl bei der Abgrenzung der Steuerpflichtigen als auch der Bestimmung der Bemessungsgrundlage der Steuer gehörig breit ansetzen. Das ist bei der Gewerbesteuer nicht gegeben und auch nicht möglich.

Selbst im Falle der geplanten wesentlichen Erweiterung des Kreises der Steuerpflichtigen bliebe ein großer Teil der Wirtschaftstätigkeit unerfasst. Quantitativ ins Gewicht fielen hier vor allem die Behördentätigkeit und alle ähnlichen Aktivitäten.

Die Gewerbesteuer ist auch in der nun propagierten Form eine Steuer auf den um Kapitalnutzungsentgelte erweiterten Gewerbeertrag. Der Gewerbeertrag aber repräsentiert, gleichviel wie er im Einzelnen spezifiziert wird, einen völlig unzureichenden Ausschnitt der Produktionstätigkeit. Es kann deshalb keine

**Auch eine grundlegend reformierte Gewerbesteuer ist unter Äquivalenzgesichtspunkten indiskutabel**

Rede davon sein, dass er ein akzeptabler Indikator der im Zusammenhang mit einer Produktionstätigkeit verursachten oder in Anspruch genommenen gebührenfreien kommunalen Leistungen sei. Was vom (Netto-) Produktionswert nicht dem Unternehmer beziehungsweise dem Selbständigen als Gewinn zusteht oder als Kapitalnutzungsentgelte an Dritte geht – diese sollen wenigstens künftig wieder vollständiger einbezogen werden (Zinsen, Mieten, Pachten, Leasing-Raten) –, ist aus der Bemessungsgrundlage der Steuer von vornherein herausdefiniert. Es geht im Grunde um den größten Brocken des Produktionsergebnisses, nämlich den Teil, dessen Gegenwert den Unselbständigen zufällt. Schon deshalb erreicht die Gewerbesteuer in der Form der Gewerbeertragsteuer auf keinen Fall eine ökonomisch adäquate Regelung der Beziehungen zwischen Gemeinde und Wirtschaft in der Gemeinde.

**Es bliebe dabei:  
Die Gewerbe-  
steuer diskri-  
miniert eine  
bestimmte Form  
der Einkom-  
menerzielung**

53. *Zweitens:* Wenn die Gewerbesteuer vom Äquivalenzgedanken her nicht zu begründen ist, stellt sie eine Sondersteuer auf eine bestimmte Kategorie von Einkommen – den in eigener Weise bestimmten Gewerbeertrag – dar. Eine verteilungspolitische Begründung für eine solche Sondersteuer ist ernsthaft nie versucht worden. Auch von einer besonderen Lenkungsaufgabe spricht niemand. Wo Lenkungsaufgaben fehlen, fehlen deshalb noch nicht Lenkungswirkungen. Man muss sie dann aber Verzerrungen nennen – Verzerrungen aufgrund der Diskriminierung einer bestimmten Form der Einkommenserzielung, vor allem der Erzielung von Einkommen aus Unternehmertätigkeit und – künftig – sonstiger selbständiger Arbeit. Die weit gehende Anrechnung der Gewerbesteuer auf die Einkommensteuerschuld hat diese Mängel stark reduziert. Aber sie bestehen fort für den Teil der Steuer, der durch die Begrenzung auf eine pauschalierte Höhe von der Anrechenbarkeit ausgeschlossen ist oder bei dem die Anrechenbarkeit mangels ausreichender kürzungsfähiger Steuerschuld – letztlich: mangels ausreichender Gewinne – ins Leere läuft.

54. *Drittens:* Eine revitalisierte Gewerbesteuer würde – anders als eine Betriebssteuer – auch die Probleme der Gemeinden in

Sachen Verstetigung der Gemeindeeinnahmen nicht lösen. Der Gewerbeertrag als Bemessungsgrundlage der Steuer bliebe selbst im Falle der jetzt diskutierten Erweiterung des Begriffs eine Größe, die bei schwankender Wirtschaftstätigkeit nicht nur hochgradig mitschwankt, sondern dies wie bisher bei stark aufmodulierter Amplitude tut.

55. *Viertens*: Die Betriebssteuer trägt mit dem Abzug der Investitionen von der Bemessungsgrundlage dem großen Interesse der Gemeinde, die Vorbereitung künftiger Produktions-tätigkeit in Gestalt von Investitionen intra muros zu fördern, in wettbewerbsneutraler und willkürfreier Weise Rechnung. Der Gewbesteuer war dies immer fremd und bliebe es auch im Falle einer Reform in der sich abzeichnenden Art. (Die Gemeinden haben sich dagegen beholfen, indem sie zu mehr oder weniger willkürlichen und auch nur mehr oder weniger erlaubten Instrumenten der Investitionsförderung griffen.)

56. *Fünftens*: Auch eine revitalisierte Gewerbebesteuer müsste eigentlich flankiert werden durch eine Bürgersteuer, welche die bisherige Beteiligung der Gemeinden am Aufkommen aus der Einkommensteuer ersetzt. Was an Vorhaben der Bundesregierung bekannt geworden ist, schließt dies nicht ein.

**Eine ausreichende Verstetigung der gemeindlichen Steuereinnahmen wird nicht erreicht**

**Keine Verbesserung der Anreize für gewerbliche Investitionen**

## VI. Quantitative Aspekte und Folgeänderungen bei Einkommen- und Körperschaftsteuer

### **Die Neugestaltung der Gemeindesteuern schafft Spielraum für Entlastung bei der Einkommensteuer**

57. Die Betriebssteuer und die Bürgersteuer sollen die Gewerbesteuer und die Gemeindeanteile an der Einkommensteuer und der Umsatzsteuer ersetzen. Damit würden der Bund und die Länder über ein höheres Steueraufkommen verfügen. Die Reform soll aber nicht dazu führen, dass das Gesamtsteueraufkommen steigt. Deshalb ist die Reform der Gemeindesteuern mit einer Senkung der Einkommensteuer zu verbinden, und zwar unabhängig von derzeit diskutierten Steuersenkungsplänen. Im Folgenden werden anhand der Daten des Jahres 2001 die quantitativen Aspekte der Reform veranschaulicht (vgl. Tabelle S. 54f.).

### **Aufkommensneutrale Steuersätze für Betriebssteuer und Bürgersteuer sind 2 bzw. 2,3 vH**

58. Die Grundannahme sei, dass die Reform für die Gemeinden aufkommensneutral angelegt wird. Im Jahr 2001 verfügten die Gemeinden nach Abzug der an Bund und Länder abgeführten Gewerbesteuerumlage über ein Nettoaufkommen aus der Gewerbesteuer in Höhe von 19 Milliarden Euro. Nimmt man den Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer, der die frühere Gewerbesteuer ersetzt, hinzu, so folgt aus dem Grundsatz der Aufkommensneutralität, dass die Betriebssteuer ein Steueraufkommen in Höhe von 22 Milliarden Euro erbringen sollte. Da als Bemessungsgrundlage die Bruttowertschöpfung abzüglich der Bruttoinvestitionen gewählt wurde, wäre Aufkommensneutralität mit einem Steuersatz von zwei vH zu erreichen.

Die Bürgersteuer als zweite neue Steuer soll den Gemeindeanteil an der Einkommensteuer ersetzen. Er betrug etwas mehr als 22 Milliarden Euro im Jahre 2001. Um dieses Aufkommen zu sichern, würde für diese Steuer ein Steuersatz von 2,3 vH ausreichen, wenn die Summe der sieben Einkunftsarten als Bemessungsgrundlage gewählt wird.

59. Treten Betriebssteuer plus Bürgersteuer an die Stelle der Gewerbesteuer und der Gemeindeanteile an Einkommensteuer und Umsatzsteuer, so haben Bund und Länder in jedem Falle Mehreinnahmen entsprechend den entfallenden Gemeindeanteilen abzüglich der ebenfalls entfallenden Gewerbesteuerumlage. Schon damit entsteht ein erheblicher Spielraum für eine Absenkung des Einkommensteuertarifs. Der Größenordnung nach ginge es um 17 Milliarden Euro.

**Die Reform begünstigt die Kapitalgesellschaften**

60. Tatsächlich würde die vorgeschlagene Reform der Gemeindesteuern, die für die Gemeinden aufkommensneutral sein soll, eine darüber hinausgehende Senkung der Einkommensteuer ermöglichen, weil an eine Anhebung der Körperschaftsteuer zu denken ist. Die Reform der Gemeindesteuern begünstigt tendenziell die Kapitalgesellschaften, weil diese von der Betriebssteuer weniger stark belastet werden als bisher von der Gewerbesteuer. Dies liegt daran, dass das Aufkommen der Betriebssteuer – wegen des Wegfalls der Gewerbesteuerumlage – rund 10 vH niedriger veranschlagt wird als das Primäraufkommen bei der Gewerbesteuer, und daran, dass sich die Steuerlast auf einen stark erweiterten Kreis von Steuerpflichtigen verteilt. Daher wäre der Körperschaftsteuersatz anzuheben; er könnte aber, gäbe es sonst nichts zu bedenken, immer noch deutlich unter 30 vH bleiben. Das Mehraufkommen aus der Körperschaftsteuer erweiterte den Spielraum für die Absenkung des Einkommensteuertarifs.

**Die Körperschaftsteuer ist ausgleichend zu erhöhen**

61. Bis dahin ist eine außerordentlich wichtige Unterstellung im Spiel, nämlich: Es bleibt dabei, dass die Einzelunternehmer und Personengesellschaften die an die Gemeinde zu zahlende Betriebssteuer – wie bisher die Gewerbesteuer – mit der Bund und Land geschuldeten Einkommensteuer – in pauschalierter Höhe – verrechnen dürfen. Entsprechendes gälte für die in die Betriebssteuer zusätzlich einbezogenen Freiberufler und anderen selbständig Tätigen.

**Wird die Betriebssteuer, wie zuletzt die Gewerbesteuer, anrechenbar auf die Einkommensteuer?**

Gegen die Einführung der Verrechnungsmöglichkeit bestanden seinerzeit, steuersystematisch gesehen, keine unüber-

### Quantitative Aspekte der vorgeschlagenen Reform\*

#### A. Abschätzung der Steuersätze für die Betriebssteuer und die Bürgersteuer

<b>1. Betriebssteuer</b>		<b>Mrd. Euro</b>
Aufkommen an Gewerbesteuer	24,5	
abzüglich Gewerbesteuerumlage	<u>5,5</u>	
= Nettoaufkommen		19,0
plus Gemeindeanteil an der Umsatzsteuer	<u>2,9</u>	
= <b>Soll-Aufkommen</b>		<b>21,9</b>
<b>Bemessungsgrundlage:</b>		
Bruttowertschöpfung ohne Gemein- den und private Haushalte <sup>1</sup>	1.328,5	
abzüglich Bruttoinvestitionen der Unternehmen		<u>229,0</u>
Gesamt		1.099,5
<b>Durchschnittlicher Steuersatz</b>		<b>2,0 vH</b>
<b>2. Bürgersteuer</b>		
Gemeindeanteil an der Einkommensteuer		
= <b>Soll-Aufkommen</b>		<b>22,3</b>
<b>Bemessungsgrundlage:</b>		
Summe der 7 Einkunftsarten (1995: 843,7)		970,1 <sup>2</sup>
<b>Durchschnittlicher Steuersatz</b>		<b>2,3 vH</b>

windbaren Einwände, obwohl das, was da geschah, auf den ersten Blick jedem Sinn für Reinlichkeit in der Steuergesetzgebung zu widersprechen schien. Der Gesetzgeber hatte aber eine im Endeffekt nicht ungeschickte Lösung für eine doppelte Aufgabe gefunden, nämlich die von keinem Äquivalenzgedanken her gedeckte und also diskriminierende Doppelbesteuerung der Gewerbeerträge endlich (weitgehend) zu beseitigen und zugleich der nunmehr anrechenbaren Steuer ihren Charak-

<b>B. Wirkungen auf die Haushalte von Bund und Ländern</b>	
	<b>Mrd. Euro</b>
Steuermehraufkommen:	
Wegfall des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer	22,3
Wegfall des Gemeindeanteils an der Umsatzsteuer	<u>2,9</u>
	25,2
abzüglich	
Wegfall der Gewerbesteuerumlage	5,5
Zahlung von Betriebssteuer für Behörden	<u>2,5</u>
<b>= Netto-Mehraufkommen I</b>	<b>17,2</b>
zuzüglich	
Wegfall der Anrechnung von Gewerbesteuer auf die Einkommensteuer und Solidaritätszuschlag <sup>3</sup>	<u>4,4</u>
<b>= Netto-Mehraufkommen II</b>	<b>21,6</b>
* Annahme: Aufkommensneutrale Regelung für die Gemeinden. Grundlage: Daten des Jahres 2001	
1 Quelle: Statistisches Bundesamt	
2 Quelle für 1995: Statistisches Jahrbuch für die Bundesrepublik Deutschland 2002. Hochgerechnet auf 2001 mit der Wachstumsrate des nominalen Bruttoinlandprodukts	
3 Quelle: Finanzbericht 2001	

ter als nach Gemeinden differenzierte Steuer – Ausdruck der Gemeindeautonomie – zu bewahren, was durch die Beschränkung der Anrechnung auf eine pauschalierte Höhe gewährleistet wurde. Die vom Äquivalenzgedanken her konzipierte Betriebssteuer hingegen – Leitgedanke: pauschale Bezahlung für ein Leistungspaket, das die Kommune gebührenfrei bereitstellt – eignet sich nicht für eine Verrechnung, schon gar nicht zur Verrechnung mit einer Steuerschuld, die Ausdruck der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen sein soll. Von einer Übertragung der Anrechnungsregel auf die

**Von Anrechnung ist abzuziehen**



Betriebssteuer ist daher abzuraten. Man müsste die Reform zum Anlass nehmen, zu einer reinlichen Sortierung der steuerpolitischen Aufgaben zurückzukehren. Eine gut begründete Gemeindesteuer braucht nirgendwo verrechnet zu werden.

**Was wäre wenn dennoch...?**

Entschlösse man sich dennoch dazu, das Prinzip der Anrechenbarkeit beizubehalten, könnte es allerdings nicht dabei bleiben, dass die Kapitalgesellschaften davon ausgeschlossen sind. Ungleichheit bei der Anrechenbarkeit von Kostensteuern ist nicht akzeptabel. Sie bedeutete eine schwer wiegende Wettbewerbsverfälschung. (Bisher war das Problem vernachlässigenswert, da die alte Gewerbesteuer – fast – eine reine Gewinnsteuer geworden war und die Kapitalgesellschaften für den Ausschluss vom Anrechnungsprivileg mit einem vergleichsweise niedrig bemessenen Gewinnsteuersatz schadlos gehalten wurden.) Würde deshalb die Betriebssteuer auch bei Kapitalgesellschaften – in pauschalierter Höhe – anrechenbar auf die Körperschaftsteuer, wäre im Gegenzug der Körperschaftsteuersatz wesentlich zu erhöhen, vermutlich auf nicht viel weniger als 36 vH.

**Ohne Anrechenbarkeit der Betriebssteuer wächst der Spielraum für Entlastung bei der Einkommensteuer**

62. Überträgt man die Anrechenbarkeit nicht auf die Betriebssteuer, hieße das, für die Einzelunternehmer und Personengesellschaften wird ein wesentlicher Vorteil der jüngsten Unternehmenssteuerreform zurückgenommen. Alle zahlen die Gemeindesteuern wieder brutto für netto. (Die Minderung der Bemessungsgrundlage der Einkommensteuer aufgrund der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben bliebe selbstverständlich erhalten.) In dem Maße wie Bund und Länder keine Einnahmeminderung aus der Anrechnung von Gewerbesteuer mehr haben, wächst abermals der Spielraum für Entlastungen bei der Einkommensteuer. Freilich ist auch der Bedarf an ausgleichender Senkung des Einkommensteuertarifs erheblich, wenn die Einzelunternehmer und die Personengesellschaften – sowie die zusätzlich besteuerten Freiberufler und anderen Selbständigen – nicht klare Verlierer der Reform sein sollen, wofür man einen Grund brauchte. Dieser Grund ist auf den ersten Blick nicht leicht zu finden, nachdem man das Privileg, die Gewerbe-

**Der Bedarf dafür aber noch stärker**

steuer weitgehend mit der Einkommensteuer zu verrechnen, gerade erst eingeführt hat, um das Problem der diskriminierenden Doppelbesteuerung gewerblicher Erträge endlich zu eliminieren und die Steuerlast auf Kapitalgesellschaften und andere Unternehmen nach dem Systemwechsel bei der Körperschaftsteuer neu zu tarieren. Auf den zweiten Blick sieht man vielleicht ein, dass die Leistungen der Gemeinde nach angemessener Bezahlung verlangen, und zwar nach Bezahlung durch die Nutznießer, nicht durch Bund und Länder. Aber auch auf den zweiten Blick wird man auf Seiten der mittelständischen Wirtschaft nicht einsehen, dass die eigene Steuerlast im Verhältnis zu der, die Kapitalgesellschaften zu tragen haben, zunimmt. Es dürfte wohl so sein, dass selbst der erweiterte Spielraum für eine Senkung des Einkommensteuertarifs nicht ausreicht, die potentiellen Verlierer pauschaliter zu kompensieren. Denn ein großer Teil der zusätzlichen Steuersenkungswohltat ginge ja an Steuerpflichtige, bei denen außer der alle treffenden Bürgersteuer nichts auszugleichen ist, weil sie nicht der Betriebssteuer unterliegen.

63. So wird der Gesetzgeber erneut zu prüfen haben, wie die Steuerbelastung von Kapitalgesellschaften und anderen Unternehmen in Balance zu halten ist. Gegebenenfalls ist der Körperschaftsteuersatz merklich stärker anzuheben, als es aufgrund des zuvor angestellten Kalküls nötig erschien. Entsprechend wüchse der Spielraum für Entlastungen bei der Einkommensteuer.

Notabene: Es geht um Balance. Die Gewinne der Kapitalgesellschaften würden wegen des Wegfalls der Gewerbesteuer – die fast eine reine Gewinnsteuer geworden ist – erst ab einem Körperschaftsteuersatz von etwa 36 vH stärker belastet als heute. Davon dürfte man sich allerdings nicht faszinieren lassen, will sagen, so weit dürfte man selbstverständlich nicht gehen. Und zwar nicht nur deshalb nicht, weil der reine Gewinnsteuersatz hier in die Irre führt; die Betriebssteuer mindert als Steuer auf den Nettoumsatz die Gewinne ja schon von der Entstehung her. Wichtiger ist: Lage der Höchstsatz der Ein-

**Für eine ausgewogene Belastungsrelation reicht die belastungsneutrale Erhöhung der Körperschaftsteuer nicht aus**

**Weit über 30 vH  
sollte der  
Körperschaft-  
steuersatz  
jedoch nicht  
liegen**

kommensteuer künftig ebenfalls in dieser Gegend – er sinkt 2005 oder sogar 2004 ohnehin bereits auf 42 vH –, so käme es bei einem Körperschaftsteuersatz von 36 vH unweigerlich zu der gravierenden steuerlichen Diskriminierung der Kapitalgesellschaften, die nach der Aufgabe des alten Anrechnungsverfahrens bei der steuerlichen Behandlung der ausgeschütteten Gewinne in der seither geltenden Doppelbesteuerung der Hälfte der Dividenden (dem so genannten Halbeinkünfteverfahren) prinzipiell angelegt ist. Diese Diskriminierung kann immer nur durch die Wahl einer ausgewogenen Relation von Körperschaftsteuersatz und Höchstsatz der Einkommensteuer wenigstens im Durchschnitt der Unternehmen (will sagen: bei mittlerer Ausschüttungsquote) vermieden werden. (Bei hinreichend niedrigem Körperschaftsteuersatz kompensiert der Vorteil aus der bloß einfachen Besteuerung der einbehaltenen Gewinne den Nachteil aus der Doppelbesteuerung der Hälfte der ausgeschütteten Gewinne. Auch ein Überschießen des Vorteils ist grundsätzlich möglich.) Kurz, bei einem Höchstsatz der Einkommensteuer von beispielsweise 36 vH, sollte der Körperschaftsteuersatz, nicht weit über 30 vH liegen.

## Zusammenfassung

Eine Reform der Gemeindesteuern ist dringend geboten. Die von der Verfassung garantierte Gemeindeautonomie hat in den vergangenen Jahrzehnten an Substanz verloren. Fremdbestimmte Aufgaben überwuchern alles, was die Gemeinden als unterste staatliche Ebene autonom gestalten können sollen. Mangel an Eigenverantwortlichkeit aufgrund eines im Übermaß egalitären kommunalen Finanzausgleichs erstickt den Wettbewerb und die unternehmerische Kreativität der Kommunen. Der Spielraum, sich durch gute Steuerpolitik die Einnahmen für erweiterte Handlungsmöglichkeiten zu erschließen und den Bürgern und Unternehmen der Gemeinde eine möglichst attraktive Kombination von kommunalen Leistungen und korrespondierenden Abgabeforderungen zu bieten, ist trotz zahlreicher steuerpolitischer Reformenläufe nicht größer geworden, sondern kleiner.

Was eine gute Gemeindesteuer ausmacht, ist seit langem wenig umstritten. Äquivalenz, Neutralität und Effizienz, konjunkturelle Robustheit und administrative Einfachheit sind die Schlagworte, die auf die wichtigsten Kriterien verweisen. Hinzu kommt, dass jede einzelne Gemeindesteuer zusammen mit anderen ein gutes Gemeindesteuersystem bilden muss. Dem Gedanken an ein gutes System wird man durchaus gerecht, wenn man von den heutigen gemeindlichen Hauptsteuerquellen ausgeht, der Grundsteuer, der Gewerbesteuer und dem Gemeindeanteil an der Einkommensteuer:

- Die *Grundsteuer* war schon immer eine gute Gemeindesteuer, wenn auch in der Ausgestaltung wesentlich verbesserungsbedürftig. Ihr Hauptnachteil ist: Selbst in bester Ausgestaltung kann sie nicht so ergiebig gemacht werden, dass jede weitere große Gemeindesteuer überflüssig wird. Zudem ist zu bedenken, dass die Grundsteuer der Gemeinde keine Aktionsparameter in die Hand gibt, die es ihr erlauben, die beiden fundamentalen Funktionen, die sich mit der Gemein-

de als Wohnstandort und als Erwerbsstandort verbinden, steuerlich getrennt anzusprechen und darauf etwa eine entwicklungspolitische Strategie der Gemeinde zu gründen.

- Die *Gewerbesteuer* war schon immer eine schlechte Gemeindesteuer, eine so schlechte, dass sie seit langem ersetzt gehört. Freilich, eine große wirtschaftskraftbezogene Gemeindesteuer ist weiterhin nötig, und zwar nicht nur von Verfassungs wegen.
- Der *Gemeindeanteil an der Einkommensteuer* war ein Notbehelf, ein nicht in jeder Hinsicht schlecht begründeter zwar, aber eben nur ein Notbehelf, kein Element der Autonomie der Gemeinde auf der Einnahmeseite.

Das Reformkonzept muss daher steuersystematisch gesehen dreierlei bringen:

- Die Grundsteuer wird von den Unvollkommenheiten, die in einer unpraktisch und vom Äquivalenzgedanken her falsch definierten Bemessungsgrundlage wurzeln, befreit.
- Die Gemeinden erhalten ein eigenes Recht der Steuererhebung bei einer wohnsitzbezogenen Steuerbemessungsgrundlage.
- Die neue wirtschaftskraftbezogene Gemeindesteuer erhält eine Bemessungsgrundlage, welche anders als die Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer die Wirtschaftstätigkeit in der Gemeinde vollständig abbildet.

Daraus ergibt sich unser Vorschlag:

- Die Grundsteuer wird in eine allgemeine Bodenwertsteuer – mit Hebesatzrecht der Gemeinde – umgewandelt.
- Die Gewerbesteuer wird durch eine allgemeine Betriebssteuer – mit Hebesatzrecht der Gemeinde – ersetzt.

- Eine allgemeine Bürgersteuer – mit Hebesatzrecht der Gemeinde – übernimmt die Rolle des Gemeindeanteils an der Einkommensteuer.

Zur Reformidee gehört die Vorstellung, dass an bestimmten Stellen ausgleichende Maßnahmen vorzunehmen wären. Der Einkommensteuertarif wäre weiter abzusenken, wenn eine Betriebssteuer an die Stelle der Gewerbesteuer tritt, die von den Einzelkaufleuten und Personengesellschaften heute schon sehr weitgehend mit der Einkommensteuer verrechnet werden darf. Die Entlastung der Kapitalgesellschaften durch den Wegfall der Gewerbesteuer rechtfertigte eine Anhebung der Körperschaftsteuer, die allerdings maßvoll ausfallen könnte. Damit wäre die Reform für den Fiskus im Ganzen aufkommensneutral, für die Steuerpflichtigen im Ganzen belastungsneutral.

In der aktuellen Reformdiskussion steht fast ausschließlich die Gewerbesteuer im Mittelpunkt des Interesses. Hier konkurrieren zahlreiche Vorschläge miteinander. Von den Unterschieden im Detail einmal abgesehen sind konzeptionell zwei Vorstellungen in den Vordergrund gerückt. Nach der einen ist die Gewerbesteuer abzuschaffen und durch eine andere, nicht mehr unternehmensbezogene Steuer zu ersetzen, vorzugsweise in der Form einer Annexsteuer mit Hebesatzrechten der Kommunen bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer („Zuschlagssystem“). Nach der anderen ist die Gewerbesteuer als solche beizubehalten, allerdings auf alle selbständigen Tätigkeiten, die Land- und Forstwirtschaft und die Freien Berufe eingeschlossen, auszuweiten und unter Einbeziehung ertragsunabhängiger Bestandteile auf eine breitere Bemessungsgrundlage zu stellen („Revitalisierung“ oder „Modernisierung“ der Gewerbesteuer).

Von beiden Lösungen rät der Kronberger Kreis ab. Beim kommunalen Zuschlag zur Einkommen- und Körperschaftsteuer wird zu wenig berücksichtigt, dass die kommunalen Leistungen und die ihnen korrespondierenden gemeindlichen Steuern zwei Arten von Standortentscheidungen beeinflus-

sen, die Entscheidung über den Wohnstandort und die Entscheidung über den Produktionsstandort. Wenn für die beiden Standortkalküle unterschiedliche kommunale Leistungen eine Rolle spielen, kann man nicht mit einer einzigen Steuer beide Kalküle optimieren. Man braucht zwei – zwei am Äquivalenzgedanken orientierte Steuern wie die Betriebssteuer und die Bürgersteuer.

Auch eine modifizierte Gewerbesteuer bleibt unter Äquivalenzgesichtspunkten unzulänglich. Selbst im Falle der geplanten wesentlichen Erweiterung des Kreises der Steuerpflichtigen bliebe ein großer Teil der Wirtschaftstätigkeit unerfasst. Quantitativ ins Gewicht fielen hier vor allem die Behördentätigkeit und alle ähnlichen Aktivitäten. Zudem ist die Gewerbesteuer auch in der propagierten Form eine Steuer auf den um Kapitalnutzungsentgelte erweiterten Gewerbeertrag. Der Gewerbeertrag aber repräsentiert, gleichviel wie er im Einzelnen spezifiziert wird, einen völlig unzureichenden Ausschnitt der Produktionstätigkeit. Es kann deshalb keine Rede davon sein, dass er ein akzeptabler Indikator der im Zusammenhang mit einer Produktionstätigkeit verursachten oder in Anspruch genommen gebührenfreien kommunalen Leistungen sei. Was vom (Netto-) Produktionswert nicht dem Unternehmer beziehungsweise dem Selbständigen als Gewinn zusteht oder als Kapitalnutzungsentgelte an Dritte geht – diese sollen wenigstens künftig wieder vollständig einbezogen werden (Zinsen, Mieten, Pachten, Leasing-Raten) –, ist aus der Bemessungsgrundlage der Steuer von vornherein herausdefiniert. Es geht im Grunde um den größten Brocken des Produktionsergebnisses, nämlich den Teil, dessen Gegenwert den Unselbständigen zufällt. Schon deshalb erreicht die Gewerbesteuer in der Form der Gewerbeertragsteuer auf keinen Fall eine ökonomisch adäquate Regelung der Beziehungen zwischen Gemeinde und Wirtschaft in der Gemeinde.